



TESIS DOCTORAL

La suspensión sin garantías en la esfera tributaria

Autor:

Francisco Javier García Vera

Directores:

Dr. D. Pablo Chico de la Cámara

Dra. D^a. Ana D'Ocon Espejo

Programa de Doctorado en Ciencias Sociales y Jurídicas

Escuela Internacional de Doctorado

2021

Dedicatoria

A mis padres y hermana que tanto han hecho por mí en los momentos difíciles, a mi tío a quien tanto debo a lo largo de toda mi carrera y a mis Directores que me guiaron con fe en este proyecto.

LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN LA ESFERA TRIBUTARIA

SUMARIO:

ABREVIATURAS.....	1
PRESENTACIÓN.....	5
METODOLOGÍA.....	11
PARTE PRIMERA: LOS PILARES CONSTITUCIONALES DE LA INSTITUCIÓN.....	13
CAPÍTULO PRIMERO: LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS: TEORÍA GENERAL DEL DERECHO.....	13
I.) Planteamiento: La equilibrada tensión entre privilegios y garantías en la relación jurídico-administrativa.	13
II.) El privilegio de la autotutela administrativa: ejecutividad y ejecutoriedad.	20
A.) Concepción dogmática.	20
B.) La ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo.	23
C.) La justificación del privilegio y el principio de eficacia de la Administración.....	34
D.) La ejecutividad y la no suspensión del acto.	40
III.) La suspensión y la flexibilización del privilegio de autotutela.	48
A.) Caracteres de las medidas cautelares.	48
B.) La suspensión y la conciliación del interés público y privado.	56
C.) La suspensión y el derecho de oposición al acto administrativo.....	60

IV.) Las fases en la evolución de la justicia cautelar.	67
A.) La regla <i>solve et repete</i> y el rechazo a la suspensión del acto administrativo.	69
B.) El régimen de la Ley, de 27 de diciembre de 1956, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa.	75
C.) Proceso de constitucionalización de las medidas cautelares.	80
1.) El artículo 122 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa de 1956 a la luz del artículo 24 de la Constitución Española.	80
2.) Compatibilidad entre la autotutela administrativa y el derecho a la tutela judicial efectiva.	88
3.) La efectividad del derecho a la tutela judicial: garantía de la eficacia restauradora del eventual fallo.	92

**CAPÍTULO SEGUNDO: NATURALEZA Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE
LA SUSPENSIÓN SIN APORTACIÓN DE GARANTÍAS 103**

I) Planteamiento. La justicia como valor superior y la doble exigencia de la celeridad y ponderación.	103
II.) Doctrina de la justicia comunitaria sobre medidas cautelares.	108
III.) Fundamentos jurídicos y criterios tradicionales de la justicia cautelar.	116
A.) La ponderación de intereses y el principio de proporcionalidad.	118
1.) Evolución del criterio del interés público prevalente y el principio de proporcionalidad.	118
2.) La Jurisprudencia comunitaria.	132
3.) Valoración de este criterio.	136
B.) El principio del <i>periculum in mora</i> : Vinculación con los principios de celeridad y ponderación.	140
C.) El <i>fumus boni iuris</i> . Planteamiento.	151
1.) Concepto y naturaleza jurídica.	154
2.) El <i>fumus boni iuris</i> y su relación con los principios y criterios de la justicia cautelar.	159
3.) Configuración en la doctrina comunitaria. Derecho comparado.	173
4.) El criterio en la Jurisprudencia nacional.	191
5.) Los precedentes judiciales y administrativos.	205

6.) Límites en la aplicación del criterio.	221
D.) La suspensión del plazo para resolver en el supuesto específico del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la vinculación con los criterios de la justicia cautelar.	233
1.) Supuesto de hecho de la declaración de inconstitucionalidad de las normas de cuantificación del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.	233
2.) Informe del Consell Tributari de Barcelona. Justificación y propuesta de suspensión.	235
3.) Aplicación al supuesto de hecho de los criterios de la suspensión de los actos administrativos.	240
4.) Valoración de la adopción de la medida provisional.	248
5.) Reflexión sobre el carácter prospectivo de la doctrina del Tribunal Constitucional.	252
PARTE SEGUNDA: LA SUSPENSIÓN SIN APORTACIÓN DE GARANTÍAS EN LAS DISTINTAS VÍAS DE REVISIÓN TRIBUTARIA.	257
CAPÍTULO PRIMERO: LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.	257
I.) Planteamiento.	257
II.) Evolución normativa.	260
III.) Particularidades de la suspensión en vía de revisión tributaria.	274
CAPÍTULO SEGUNDO: LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN VÍA DE RECURSO DE REPOSICIÓN.	283
I.) Consideraciones generales.	283
II.) Presupuestos de la suspensión.	286
III.) Aspectos del procedimiento.	293
IV.) La suspensión sin garantías y el recurso de reposición en la esfera tributaria local.	297
A.) Marco normativo de las vías de revisión tributaria en el ámbito local.	297
B.) Presupuestos de la suspensión: antecedentes y situación actual.	308
C.) Supuesto específico de los actos censales.	320
D.) Especialidades procedimentales.	330

CAPÍTULO TERCERO: LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.....	335
I.) Planteamiento.....	335
II.) La exigencia de la previa prestación de garantías.....	338
A.) Ideas previas.....	338
B.) La exigencia de garantía en el régimen anterior.....	341
C.) Postura crítica con la previa exigencia de garantía.	347
D.) Solución intermedia y su amparo normativo.....	358
III.) Supuestos de suspensión sin garantías.....	363
A.) Los perjuicios de imposible o difícil reparación.	364
1.) Vinculación con los criterios tradicionales de la suspensión.	364
2.) El concepto jurídico indeterminado de los perjuicios de difícil o imposible reparación.	367
3.) El daño económico y el problema de su evaluación como presupuesto de su reparación.	371
a.) Superación de la tesis de la reparabilidad del daño económico y del principio de solvencia de la Administración.....	371
b.) Dificultad de evaluación, mayor onerosidad e irreparabilidad del daño.	377
c.) Confusión con una difícil situación económica.....	385
4.) Acreditación de los perjuicios y carga de la prueba.	388
a.) Igualdad de armas y prueba a cargo de la Administración.....	388
b.) El régimen actual y doctrina jurisprudencial: la prueba a cargo del particular y forma de acreditar los perjuicios.	393
c.) Valoración.....	401
5.) Los perjuicios de imposible o difícil reparación y los actos de contenido no económico. Los requerimientos de información.	404
a.) Planteamiento.....	404
b.) Naturaleza jurídica de los requerimientos de información.....	405
c.) La viabilidad de la suspensión de los requerimientos de información y la doctrina jurisprudencial.	407
B.) Los errores materiales, de hecho o aritméticos.	414

1.) Doctrina del error de hecho. Peculiaridades en el ámbito tributario.	415
2.) Relación con los principios de la justicia cautelar. Especial vinculación con el <i>fumus boni iuris</i>	420
3.) La potestad de rectificación de los errores y la carga de la prueba.	425
C.) Los supuestos de suspensión sin garantía en el procedimiento de apremio. Supuesto particular del concurso de acreedores.	431
1) Causas legales de suspensión en la vía de apremio.	432
2) Suspensión y concurso de acreedores.	439
a.) Planteamiento.	439
b.) La Ley Concursal y Ley General Tributaria: El apremio administrativo en el concurso de acreedores.	442
c.) Vinculación del proceso concursal y el proceso cautelar.	453
D.) La suspensión sin garantías y el ámbito sancionador.	461
1.) Planteamiento: el privilegio de autotutela en el ámbito sancionador.	461
2.) El artículo 24 de la Constitución Española y la limitación a la no suspensión de la sanción.	467
3.) Régimen jurídico de la suspensión de las sanciones tributarias.	473
a.) Antecedentes normativos.	474
b.) La Ley 1/998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente y su aplicación por la doctrina jurisprudencial.	478
c.) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el automatismo en la suspensión de las sanciones en vía administrativa.	483
d.) Falta de automatismo de la suspensión en vía jurisdiccional.	488
e.) Estado actual de la cuestión y valoración.	499
f.) El devengo de intereses de demora.	508
4.) La suspensión de la sanción y la derivación de responsabilidad tributaria.	516
5.) Consecuencias de la suspensión a efectos de la prescripción de la sanción y de la acción recaudatoria.	523
a.) Interrupción de la prescripción del derecho a liquidar y sus efectos sobre la prescripción del derecho de cobro. Doctrina jurisprudencial.	526
b.) Paralización en la vía administrativa y jurisdiccional a efectos de prescripción de la acción recaudatoria.	529

c.) El supuesto de suspensión de la liquidación principal y de la sanción.....	533
E.) El supuesto particular de los Entes Públicos.	536
1.) La ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.	537
2.) Las Administraciones Públicas frente a los requisitos exigidos para la suspensión sin garantías. Doctrina jurisprudencial.....	539
3.) Valoración crítica a la luz de los criterios de la justicia cautelar.	550
IV.) El procedimiento en vía económico-administrativa.	555
A.) Planteamiento.	555
B.) Régimen del procedimiento en vía económico-administrativa. Aspectos generales.....	559
1.) Competencia.	560
2.) Presentación de la solicitud y tramitación.	564
C.) Actuaciones previas: situación recaudatoria de la deuda y medida cautelarísima.	566
1.) La solicitud de inicio del procedimiento.	566
2.) La suspensión cautelar en función de la situación recaudatoria de la deuda.....	569
3.) Efectos recaudatorios de la suspensión cautelar y su valoración.	575
D.) Trámite de admisión de la solicitud.	590
1.) Subsanación de la solicitud.....	591
2.) Supuestos normativos de admisión/inadmisión de la solicitud.	594
3.) Inadmisión por falta de presentación de documentación.Requisito no subsanable...	597
4.) Admisión por presentación de documentación sobre los perjuicios.....	600
5.) Efectos recaudatorios de la admisión/inadmisión a trámite.Coordinación entre el Tribunal y los órganos de gestión recaudatoria.	610
6.) Otros aspectos del acuerdo en la fase de admisión.....	614
a.) Falta de fijación de plazo para resolver.	614
b.) La notificación del acuerdo sobre la admisión.	616
c.) Irrecurribilidad en vía administrativa del acuerdo sobre la inadmisión.....	619
d.) Postura restrictiva de los Órganos económico-administrativos en la fase de admisión.....	623

E.) Fase de tramitación y resolución.	628
1.) El informe solicitado al órgano de recaudación y su valoración.	628
2.) Resolución final del procedimiento.	631
a.) Falta de plazo de resolución: Efectos del silencio.	632
b.) La concesión y la denegación de la suspensión: consecuencias recaudatorias.	639
c.) La extensión de la suspensión al conjunto de los efectos del acto administrativo.	642
CAPÍTULO CUARTO: LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LA DEUDA EN VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA	653
I.) Consideraciones previas. La Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.	653
II.) Presupuestos de la suspensión sin garantías en la vía jurisdiccional.	659
A.) Planteamiento.	659
B.) Plasmación de los criterios tradicionales de la justicia cautelar.	662
1.) El <i>periculum in mora</i> y la ponderación de intereses. La exigencia de contracautelas.	662
2.) Silencio del legislador sobre el <i>fumus boni iuris</i>	670
3.) Aplicación de los criterios de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa a los actos tributarios.	676
III.) Particularidades del procedimiento cautelar en vía jurisdiccional.	690
A.) El tránsito a la vía contencioso-administrativa y el mantenimiento de la suspensión.	690
B.) La solicitud de suspensión y efectos sobre la ejecutividad del acto.	697
C.) La eficacia jurídica de la medida cautelar y su modificación.	703
D.) Estudio particular de las medidas cautelares.	713
CONCLUSIONES FINALES	723
BIBLIOGRAFÍA.....	737

ABREVIATURAS

AAVV	Autores Varios
APTPI	Auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia
ATJUE	Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
ATS	Auto del Tribunal Supremo
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LAJEIP	Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
LDGC	Ley 1/998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente y su aplicación por la doctrina jurisprudencial
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LJCA de 1956	Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

- LOTC Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional de 1979
- LPA Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento Administrativo
- LPACAP Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
- LPJDFP Ley 62/1978, de 26 de diciembre de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona
- LRBRL Ley 7/1985, de 2 de abril reguladora de Bases de Régimen Local
- LRHL Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales
- LRJAP y PAC - Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
- LRJSP Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público
- RGR Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
- RPREA de 1996 - Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas
- RPREA Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas
- RRVA Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
- RSEH Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria

SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
SSTS	Sentencias del Tribunal Supremo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPI	Tribunal de Primera Instancia
TRLC	Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.
TRLCI	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado de la Unión Europea

PRESENTACIÓN

Al emprender la investigación de la institución de la suspensión sin garantías del acto tributario, partimos de la necesidad de dirimir un conflicto de intereses en el que la Administración goza *ex lege* del privilegio de autotutela del interés general. Sin embargo, ese privilegio no es absoluto sino que ha de limitarse y modularse en función de los derechos e intereses de los particulares, que, como el otro elemento integrante de la relación jurídica, son dignos y merecedores de protección.

La suspensión de los actos administrativos es una de las instituciones de Derecho Público en la que mejor se manifiesta la pugna entre el interés público a la ejecución del acto y los derechos de los particulares a fin de su conciliación y equilibrio. Estamos ante una figura nacida en un marco general del Derecho Público rodeado de principios y conceptos que beben de la autotutela de la administración, de la protección del interés general y del crédito público. Es por ello que surge la necesidad de que, partiendo del valor superior de la justicia, los intereses del individuo, dignos de protección sean amparados haciendo efectivo realmente el derecho fundamental a la tutela judicial.

Pero nuestro interés se centra en la modalidad que exime de prestar caución al suponer una apuesta más decidida para equilibrar la relación jurídico-administrativa. La posibilidad de suspender sin garantías, parece ir más allá, para apostar por el derecho al recurso de los particulares permitiendo la plena efectividad del derecho a la tutela judicial. Frente a la suspensión con garantías donde, especialmente en el ámbito tributario, el crédito público no queda afectado y responde a un automatismo en el que la Administración ve en todo caso garantizados sus intereses, este estudio nos acerca a una modalidad de suspensión donde existe, pues, más posibilidad de recorrido científico y doctrinal y que permite avanzar hacia una mayor igualdad de armas.

El principal objetivo que persigue este trabajo reside en investigar la suspensión sin garantías en el ámbito tributario como figura de la justicia cautelar que puede contribuir de forma relevante a un mayor y deseable equilibrio de intereses entre la Administración y los particulares cuando entran en contienda en el curso de un procedimiento de revisión del acto administrativo.

La aportación principal frente a otros estudios sobre las medidas cautelares incluso en el ámbito tributario, reside pues en haber centrado la investigación en el desarrollo de una modalidad de suspensión, que ha sido hasta cierto punto residual y restrictiva en su tratamiento legal y jurisprudencial, desde una óptica que permita flexibilizar su reconocimiento y aplicación como elemento relevante de la justicia cautelar para conseguir una mayor igualdad de armas.

A partir de esa visión, se ofrece un estudio y, sobre todo, una valoración crítica sobre la plasmación de los principios y criterios de la justicia cautelar que el legislador y la doctrina jurisprudencial hacen sobre dicha figura, y ello desde la doble óptica de los supuestos reconocidos y de la regulación del procedimiento en cada una de las distintas vías de revisión tributaria.

En concreto, se aporta una interpretación más evolucionada de principios como la indispensable proporcionalidad en la ponderación de intereses en juego, la evitación de la pérdida de la finalidad legítima del recurso, y, sobre todo, a la apariencia de buen derecho. Ello nos permite contribuir a ampliar los supuestos reconocidos por el legislador de suspensión sin garantías, así como aportar una visión más flexible en la aplicación de los ya existentes. Todo ello con el indispensable impulso de la doctrina jurisprudencial, esencial en este ámbito.

Asimismo, desde el análisis del régimen normativo vigente se aportan propuestas en la regulación del procedimiento cautelar en las distintas vías de revisión que contribuyen a un mayor equilibrio en la relación jurídico- tributaria.

En definitiva, el conflicto de intereses que la experiencia plantea pretendemos abordarlo desde la óptica del jurista en sentido pleno o completo: la búsqueda del mejor derecho, más racional, a fin de desvelar el trasfondo o fundamento de la institución, por qué surge y cuál es su objetivo. Evitar el mero análisis estático desde la pura norma, sino antes de ella, para que contribuya a un derecho más crítico, y si puede mejorarse en su regulación para un mayor equilibrio entre los principios que pugnan en el fondo de la institución.

Dicho lo anterior la tesis se estructura en dos partes diferenciadas:

1.-Pilares de la Institución. Siguiendo un esquema tradicional de la doctrina, se analiza la institución desde el punto de vista de su andamiaje dogmático, traducido en los valores y principios sobre los que se sustenta.

Para ello comenzaremos con la suspensión de los actos administrativos y la Teoría General de Derecho hacia una equilibrada tensión en la relación jurídico-administrativa entre privilegios y garantías, entre la autotutela administrativa en su doble vertiente de ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo. Frente a la misma, surge como contrapeso la justicia cautelar y dentro de ella la suspensión del acto administrativo como flexibilizadora de aquélla, tanto para una conciliación de intereses como para hacer efectivo el derecho efectivo a recurrir del artículo 24 de la Constitución Española (CE).

A continuación, y tras el repaso a la evolución de la institución, se procede al análisis dogmático y crítico de los criterios tradicionales que sustentan la justicia cautelar. Junto a la ponderación de intereses y la evitación de la pérdida de la finalidad legítima del recurso o *periculum in mora*, la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris* será objeto de un especial detenimiento como criterio que pone de manifiesto que esta modalidad de suspensión es la que en principio más recorrido podría en principio tener para la aplicación e interpretación en su mayor amplitud de los valores y principios que inspiran la institución.

2.- La suspensión sin aportación de garantías en las distintas esferas del ordenamiento tributario: en vía de recurso de reposición, en vía económico-administrativa y en la esfera jurisdiccional.

En cada una de estas vías de revisión tributaria se abordarán los siguientes aspectos, haciendo especial hincapié en la vía económico-administrativa por ser su regulación la más desarrollada como previa a la jurisdiccional:

- **Análisis de los supuestos de suspensión sin garantías.** Tras el estudio del andamiaje doctrinal de la tutela cautelar y de su proceso evolutivo se está en disposición de analizar en concreto los supuestos legales reconocidos, vinculando dichos supuestos con cada uno de los principios y fundamentos de la institución analizados ya con anterioridad.

Junto con los errores materiales y los perjuicios de imposible o difícil reparación, enlazaremos con otros supuestos concretos donde se pone de manifiesto la aplicabilidad de dichos principios a casos específicos muy significativos que reflejan en toda su amplitud el fundamento de la institución. Ello creemos que dotará del dinamismo que queremos imprimir al estudio de esta institución desde un principio, y si la institución puede evolucionar o desarrollarse más aún a través de esos casos reales moldeados por la doctrina jurisprudencial.

En cuanto a la vía judicial, se partirá de la plasmación de los criterios tradicionales de la justicia cautelar, con el *periculum in mora* como referente (versión en el ámbito judicial de los perjuicios de imposible o difícil reparación en la vía administrativa), y siempre matizado con la ponderación de intereses en juego. En este punto se abordará el papel del *fumus boni iuris*, cuyo reconocimiento se debe más a la labor jurisprudencial que al Derecho positivo, y las particularidades de la aplicación de este esquema de principios cautelares cuando de actos tributarios se trata.

- **Análisis de los aspectos procedimentales en cada una de las esferas de revisión,** tanto en vía administrativa como ya en concreto en vía económico-administrativa y finalmente en la vía judicial. Es en la regulación actual del procedimiento donde el

legislador plasma la forma de articular la justicia cautelar y la interpretación que de la misma se deriva de la práctica diaria por los órganos administrativos y judiciales.

Sobre la vía de revisión económico-administrativa a la que dedicamos mayor atención, procedemos a un estudio crítico de las fases procedimentales, analizando cómo se plasman los criterios, y cómo se podría mejorar la tramitación para velar por el equilibrio del interés público y el derecho a la tutela judicial efectiva y una efectiva igualdad de armas entre las partes.

METODOLOGÍA

La metodología científica que se ha utilizado en esta tesis reside en una investigación empírica documental, tanto de la normativa y su evolución como de la correspondiente doctrina científica y jurisprudencial, a través de la lectura y estudio de libros, revistas especializadas, documentos técnicos preparados por organismos internacionales, legislación, jurisprudencia y doctrina administrativa y científica sobre la materia objeto de estudio. Todo ello siguiendo un método dogmático que parte de los principios y valores superiores que sustentan la institución a través de una secuencia histórica que se inicia con las primeras publicaciones sobre la suspensión en la ejecución de deudas y terminando con los estudios más recientemente publicados, con lo que se reconstruye la evolución histórica de la institución que permite entender mejor la realidad actual de la figura estudiada.

La estructura seguida de análisis secuencial en cada una de las fases de revisión tributaria motiva que haya aspectos que, por razones de unidad, se hayan tratado en un único capítulo, sin perjuicio de su remisión para su mayor desarrollo en otros apartados específicos donde se traten con mayor profundidad. Es por ello que, a pesar del inevitable solapamiento de materias en distintos capítulos, se haya optado por su remisión a aquellos apartados más significativos sobre la materia.

Por último, para la elaboración del trabajo se han consultado publicaciones, tanto españolas como en otros idiomas que consideramos pueden resultar extraordinariamente útiles para conocer cómo está regulada esta institución al objeto de extenderlas a nuestro ordenamiento jurídico lógicamente con las debidas adaptaciones dadas las peculiaridades que existen en nuestro sistema tributario.

PARTE PRIMERA:
LOS PILARES CONSTITUCIONALES DE LA
INSTITUCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO:
LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS:
TEORÍA GENERAL DEL DERECHO

I.) Planteamiento: La equilibrada tensión entre privilegios y garantías en la relación jurídico-administrativa.

A la hora de afrontar una materia que hunde sus raíces en los cimientos de la más reputada doctrina administrativista, debemos partir de la singularidad, de las relaciones jurídico-administrativas. Y para ello debemos comenzar por una de sus características principales que derivan de la particularidad de los propios sujetos intervinientes: el equilibrio entre privilegios de la Administración y las garantías de los particulares frente a los mismos.

Tal y como afirman GARCÍA DE ENTERRÍA y RAMÓN FERNÁNDEZ **la esencia del Derecho Administrativo, como propio de las Administraciones Públicas, se compone de un equilibrio entre privilegios y garantías, equilibrio que consideran difícil pero posible.** Por ello, el fondo que subyace al entablarse cualquier relación jurídico-administrativa consiste en la búsqueda de ese equilibrio, garantizarlo cuando se alcanza y recuperarlo cuando se pierde. Por tanto, “...*de lo que se trata es de perseguir y obtener la*

*pronta y eficaz satisfacción del interés general, sin mengua de las situaciones jurídicas igualmente respetables, de los ciudadanos”*¹.

Partiendo de dicho esquema doctrinal, y respecto al primer elemento de esta ecuación, tal y como destacaba Hauriou la prerrogativa constituye el carácter más destacable del Derecho Administrativo. Ello se traduce en que la Administración Pública, como personificación única del Poder del Estado no sólo asume los fines de éste, sino que los defiende y representa como instrumento de enlace permanente y general con los ciudadanos a través de las relaciones jurídico-administrativas².

Y para el cumplimiento de esa función de una pronta y eficaz satisfacción del interés general, ha de disponer por un conjunto de potestades exorbitantes de las que no disfrutaban los otros sujetos de la relación jurídica. Tan sólo como ejemplo que nos sirve para acercar dicha doctrina administrativista al ámbito tributario, la Administración Pública puede “*crear, modificar o extinguir derechos por su sola voluntad mediante actos unilaterales... e, incluso, ejecutar de oficio por procedimientos extraordinarios sus propias decisiones—privilegio de decisión ejecutoria y acción de oficio- (por ejemplo, cobrar una multa por la vía de apremio, llegando, si es necesario, a enajenar los bienes del deudor para satisfacer de ese modo su crédito)*”³.

Las consecuencias de esas potestades exorbitantes se condensan en el llamado privilegio de autotutela.

La supraordenación de la Administración a unos intereses generales y a un interés público sitúa a aquella en una posición privilegiada en relación con otros poderes del Estado y,

¹ GARCÍA DE ENTERRÍA E. Y FERNÁNDEZ T.R., “*Curso de derecho administrativo, Volumen I*”. Civitas-Revista de Occidente, Madrid, 1974, pág. 39.

² HAURIOU, M., *Precisde Droit Administratif et Droit Public*, Sirey, París, 1921, págs. 10 y 11.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA E. Y FERNÁNDEZ T.R., “*Curso de derecho administrativo, Volumen I*”, ob. cit., pág. 37.

sobre todo de cara a los particulares, exige disponer de capacidades que la sitúan en una posición diferente en sus relaciones jurídicas.

De modo que las resoluciones que la Administración dicta, la exigibilidad de sus actos administrativos, los bienes que posee y los medios económicos puestos a su disposición gozan de ciertos privilegios para su conservación y defensa. Son los privilegios en relación con sus bienes, los privilegios de carácter económico y los privilegios de carácter procesal.

El privilegio en relación con los bienes que se intenta preservar a través de la inmediata ejecución de un acto administrativo, ya en el ámbito tributario, es el crédito público a través del cual se financia el sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 de la CE). El privilegio de carácter económico consiste en disponer precisamente de ese crédito de forma lo más inmediata posible, evitando la suspensión de su ingreso efectivo a fin de disponer cuanto antes de los fondos necesarios para sostener el gasto público. Y el privilegio de carácter procesal se relacionaría con la presunción de validez y eficacia de sus actos, trasladando la carga de la prueba de contrario al particular. Este último, aun en caso de disconformidad, se encontraría obligado a cumplir dicho acto e ingresar el crédito público mientras que se sustancia la revisión administrativa y judicial de la actuación administrativa, y que no se va a paralizar al menos que se garantice el ingreso de su importe. Todo ello con independencia del resultado final y a pesar de que éste acabara negando la conformidad a derecho del actuar de la Administración.

Finalmente, el fundamento de este régimen no sólo se encuentra en el ámbito material del interés público que rodea toda actuación administrativa, sino también en las cualidades que debe tener esos privilegios, como puede ser la necesidad de que esa actuación se produzca con regularidad y continuidad, es decir, con seguridad y certidumbre. Todo ello encuentra su acomodo constitucional en la CE, a través del artículo 103 que consagra el principio de eficacia de la actuación de la Administración.

Ahora bien, el interés particular también ha de ser atendido, ya que la colectividad no es más que la suma de intereses individuales, y a veces parece que ese interés general resulta

un concepto difuso, teórico e incluso distante, no digno de mayor protección que los elementos que la integran. En este sentido FERNÁNDEZ. PASTRANA considera una simplificación ya superada el identificar el interés público con el acto administrativo, y el particular con el del recurrente, sobre todo si éste no es un particular, sino portador de intereses sociales, locales, corporativos, etc. Por el contrario, también puede darse el caso de que un acto administrativo no persiga el interés general, como en la desviación de poder (Auto del Tribunal Supremo (ATS) de 28 de abril de 1983)⁴.

Y es el Derecho Administrativo el que ha de conjugar dichos privilegios, (focalizados en el privilegio de autotutela), con las garantías que amparen los derechos de la otra parte de la relación jurídico-administrativa, articuladas mediante el sistema de recursos del particular contra los actos de la Administración y finalmente a través del control jurisdiccional de éstos.

Tal y como considera GONZÁLEZ PÉREZ, “la tensión que subyace en todo el ordenamiento administrativo entre prerrogativa y garantía, eficacia y seguridad, interés público y particular, adquiere su máxima relevancia en la regulación del procedimiento administrativo”⁵.

Por tanto, el Derecho Administrativo ha de gestionar la **tensión entre el interés general y el interés privado, entre privilegios y garantías** ínsitos en las relaciones jurídico-administrativas.

Y para ello debemos acudir a las fuentes doctrinales, pioneras en reconocer límites a la actuación de la Administración, uno de cuyos máximos exponentes fue GARCÍA DE ENTERRÍA con la denominada “**lucha contra las inmunidades del poder**”, en sus tres

⁴ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M. “La influencia de la Constitución en la Jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”. *Revista de Administración Pública*, nº.120, Septiembre-Diciembre de 1989, pág. 290.

⁵ GONZÁLEZ PÉREZ J., “Ante la nueva regulación del procedimiento administrativo”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.77, 1993, págs. 28-29.

ámbitos de poderes discrecionales, actos o poderes políticos y poderes normativos. En efecto, dicho autor ha intentado justificar la justiciabilidad completa de la actividad de la Administración, sin círculos de inmunidad que intenten legitimarse en la confusión entre poder y exención del Derecho y de los jueces, “la idea de someter al Poder sistemáticamente a un juicio en el que cualquier ciudadano pueda exigirle cumplidamente justificaciones de su comportamiento ante el Derecho”⁶.

Se trata en última instancia de limitar una irrazonable supervaloración de los privilegios administrativos, como el de presunción de validez de los actos de la Administración. A pesar de su reconocimiento constitucional, es a la hora de su aplicabilidad donde empiezan los problemas de su extralimitación en detrimento de los derechos de defensa de los ciudadanos.

Y en esta línea, pocas instituciones del ordenamiento jurídico público resultan tan sugerentes como el de la suspensión de la actuación administrativa en el sentido de encontrar el necesario equilibrio entre las prerrogativas de la Administración, siendo la justicia cautelar a nuestro juicio, un necesario contrapeso o límite a dichos privilegios. Tal y como nos recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional (TC), **la fiscalización plena sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la CE, comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos**⁷.

⁶ GARCIA DE ENTERRÍA E. *La lucha contra las inmunidades del poder*. Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, Pamplona, 1983, pág. 13.

⁷ Entre otras, la Sentencia nº 78/1996 de 20 de mayo (ES:TC:1996:78), nº 148/1993 de 29 de abril (ES:TC:1993:148) y nº 238/1992 de 17 de diciembre (ES:TC:1992:238). En concreto, en la Sentencia 14/1992 de 10 de febrero (ES:TC:1992:14), el TC afirma que “el derecho fundamental de artículo 24 de la CE exige que el órgano jurisdiccional tenga la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso” (Fundamento de Derecho Séptimo). A nuestro juicio, lo anterior se puede traducir en la posibilidad de suspender la ejecución de una deuda antes de resolverse el recurso interpuesto contra la misma, lo cual supone un freno al poder de la Administración, es decir, implica reducir en cierta forma una parcela de inmunidad del poder.

Como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA, no podemos limitarnos a puras y abstractas declaraciones legales, aun de rango constitucional, sino que se requiere “de un vasto movimiento de lucha por el Derecho, en el que naturalmente, no sólo es responsable, ni siquiera primariamente el legislador...Es obligación de todos los juristas el auxiliar a esta gran obra de la jurisprudencia (reducir los ámbitos de inmunidades del poder), el facilitarla y abrirla caminos, en animarla en la descubierta hacia terrenos todavía no por ella recorridos, el organizar y sistematizar sus hallazgos aislados”⁸.

Pues bien, consideramos que la institución ahora objeto de estudio, lleva al extremo esa lucha contra las inmunidades del poder, poniendo a prueba hasta sus últimas consecuencias la necesidad de un justo equilibrio que permita “la satisfacción de necesidades públicas (sostenimiento del gasto público y necesidad de contribuir al mismo mediante la satisfacción del crédito público) sin detrimento de los derechos fundamentales”⁹.

A nuestro juicio la posibilidad de suspender la ejecución de una deuda antes de resolverse el recurso interpuesto contra la misma supone un freno al poder de la Administración para actuar amparada por su intocable presunción de legalidad y legitimidad, es decir, implica reducir en cierta forma una parcela de inmunidad del poder.

Pero no ha sido fácil el avance que supuso la suspensión del acto administrativo en la lucha contra las parcelas de inmunidad del poder, en este caso de los poderes discrecionales a los que aludía GARCIA DE ENTERRÍA. Hemos de remontarnos al sentido y alcance que la Jurisprudencia del TS dio en un principio a la suspensión en vía contencioso-administrativa y ello aun tras la promulgación de la Ley, de 27 de diciembre de 1956, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA de 1956), que recogía por vez primera la posibilidad de adoptar medidas cautelares por daños o

⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La lucha contra las inmunidades del poder*, ob. cit., pág. 23.

⁹ GONZÁLEZ PÉREZ J., “Ante la nueva regulación del procedimiento administrativo”, ob. cit. págs. 28-29.

perjuicios irreparables. En efecto, ya en ATS de 10 de abril de 1969 poco menos que se consideraba que la suspensión era una decisión discrecional y no obligada de la Administración o del juzgador.

La concepción de la suspensión como acto discrecional implicaba la idea de excepcionalidad en su otorgamiento, de modo que la suspensión casi se convirtió en “una institución irreal, olvidada en la práctica, o solicitada sin convicción ni esperanza”¹⁰.

Por último, superada la praxis jurisprudencial restrictiva, el mayor esfuerzo debería desplegarse para culminar la justicia cautelar con la modalidad de suspensión que creemos que es la máxima expresión del derecho a la tutela judicial efectiva en este ámbito, y que no es otra que la suspensión sin garantías del crédito tributario. Entendemos que dicha figura es un auténtico logro, pero respecto a la que el legislador aún sigue siendo receloso en su reconocimiento, debido al riesgo por la insatisfacción del crédito público exigiendo garantía en todo caso para la suspensión de su ejecución (rescaldos de la regla *solve et repete* como veremos)¹¹.

Dicho de otro modo, para evitar la descompensación en la equilibrada tensión entre el interés general y los derechos del particular en la relación jurídico-administrativa, es por lo que surge la necesidad de explorar el ámbito de la suspensión sin garantías del acto administrativo, en nuestro caso de naturaleza tributaria.

Llegados a este punto, debemos detenernos ahora en el andamiaje conceptual y dogmático que sustenta los privilegios de la Administración. Ello nos permitirá matizar el

¹⁰ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., págs. 280-281.

¹¹ En este sentido resulta procedente traer a colación una de las conclusiones extraídas de la Declaración de Granada de 2018, en la que treinta y cinco catedráticos de Derecho Tributario lanzaron un duro ataque contra el funcionamiento de la Hacienda Pública. En la misma, se considera que los privilegios que deban ser reconocidos a la Administración tributaria en función de los intereses públicos que defiende, no pueden ser excusa para soslayar el principio de igualdad, y que exige que ambos sujetos de la obligación tributaria se encuentren en un plano de igualdad porque se conectan en el ámbito de una verdadera relación jurídica bilateral. Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018, pág. 7.

concepto de interés general, que en un principio justifica los privilegios de la Administración en el ámbito de la relación jurídico-administrativa, y hacerlo así compatible con los derechos e intereses dignos de protección de la otra parte de la ecuación, es decir del administrado.

No obstante todo lo anterior, la superioridad innata de una de las partes de la relación, ha de reconsiderarse, no como algo reprobable, sino que forma parte de la esencia de la propia Administración encargada de proteger el interés de todos, incluidos el de la otra parte individualmente considerada. Y ahí es donde reside el interés de esta institución, que ha de sortear este punto de partida de desventaja, y debe ir moldeando los contornos de los derechos del individuo dignos de protección.

II.) El privilegio de la autotutela administrativa: ejecutividad y ejecutoriedad.

A.) Concepción dogmática.

El concepto de privilegio repugna en un Estado de Derecho donde la igualdad se concibe como valor superior del ordenamiento jurídico. Tanto es así que, para cualquier persona profana en la materia, “el sólo hecho de emplear el concepto de privilegio (...) para designar esta potestad administrativa de la autotutela ejecutiva, lleva a la sospecha de que algo oscuro e inconfesado hace dificultosa la justificación plena de la singularidad de los actos administrativos”¹².

No obstante, como apunta GÓMEZ FERRER, es consustancial al concepto de Poder la posición jurídica de desigualdad en que le coloca el ordenamiento jurídico ya que dejaría

¹² PARADA VÁZQUEZ, J.R., *Derecho Administrativo I. Parte General*. 19ª Ed. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2012, pág. 141. Cit. de GARCÍA ROSS, J.J. “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*” (Dúo). Aranzadi. Pamplona, 2016, pág. 96.

de ser tal Poder sino se le dotara de prerrogativas y privilegios. Y todo ello motivado por el interés público, más o menos genérico, que se presume implícito en toda actuación administrativa, (no olvidemos que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales, tal y proclama el artículo 103 de la CE)¹³.

De igual forma, PONT MESTRES afirma que el andamiaje que sustenta la relación jurídico-administrativa, que bebe sus fuentes de la revolución francesa, parte de la idea de que, “la Administración goza de una situación de preeminencia, que se traduce en unos determinados privilegios o prerrogativas justificados por la necesidad de proteger el bien común”, finalidad esta última que subyace en los postulados de nuestra CE”¹⁴.

No es objeto de esta tesis el estudio de las raíces históricas que sustentan el Derecho Administrativo. Profusa es la bibliografía en este sentido debida a los más insignes juristas cuyo análisis científico excede de la presente investigación. No obstante, y para entender la necesidad de la igualdad de armas en la relación jurídico-administrativa y más en concreto referida al ámbito de la justicia cautelar, debemos indagar en los orígenes de este privilegio de la no suspensión, consecuencia lógica de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.

Frente al sistema de los países de tradición jurídica anglosajona, en el que la Administración se relaciona con los ciudadanos en un plano más equitativo, el sistema de autotutela bebe de la fuente de lo que la doctrina francesa denominaba *decisión exécutoire*: acto emanado de la autoridad administrativa o judicial en una doble acepción, que otorga poder para restringir y que se ejecutaría sin posibilidad de apelación.

Como afirma PONT MESTRES, “el régimen administrativo francés fue acunado, todavía en muy tierna edad, en los potentes brazos de un César populista, (...). Y la impronta de

¹³ GÓMEZ FERRER, R., “Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.33, 1982, pág. 186.

¹⁴ PONT MESTRES, M., *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Marcial Pons. Madrid. 1994, págs. 23-24.

aquella poderosa personalidad autoritaria, que tan profundas huellas dejó en la cultura de Francia y de Europa, se refleja en la especial energía con la que el régimen administrativo formula una de las prerrogativas básicas que atribuye a la Administración: el privilegio de la ejecutoriedad”¹⁵.

Nuestro sistema administrativo, de clara inspiración francesa, atribuye pues a la Administración Pública en el ejercicio de sus funciones una posición preeminente. Lo cual se traduce, ante todo, en su “capacidad como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del *statu quo*, eximiéndose de ese modo de la necesidad común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial”¹⁶.

No obstante, este principio nuclear en el Derecho administrativo continental adquiere toda su dimensión en la segunda mitad del siglo XX, cuando los Estados europeos se encuentran abocados al reforzamiento de su poder, tanto por la creciente intervención transformadora de las estructuras sociales y económicas, como por el propio marco de las convulsas relaciones internacionales.

Estas circunstancias tendentes a la reafirmación del poder y organización de la potestad de cada Estado, como dice SANTAMARÍA PASTOR, suponen que el siempre delicado equilibrio entre autoridad y libertad, entre autotutela y garantía judicial, acabó rompiéndose a favor del primer término del binomio. Y ello en un doble proceso: uno sustantivo y otro de definición del régimen del acto administrativo y su impugnación.

Respecto al primero, la elaboración doctrinal del concepto y régimen jurídico-positivo del acto administrativo dio lugar, por un lado, a la teoría de la invalidez dirigida a reducir al máximo los supuestos de ilegalidad del acto administrativo, y por otro, al principio de la

¹⁵ PONT MESTRES, M., *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, ob.cit. págs. 24-25.

¹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Y FERNÁNDEZ, T.R., “*Curso de derecho administrativo, Volumen I*”, ob. cit., pág. 497.

presunción de validez y legitimidad de los actos administrativos, técnicamente erróneo, ya que no se justifica el porqué de la virtud inmanente y consustancial orientación del acto administrativo hacia la perfección jurídica y cumplimiento de la legalidad.

En cuanto al segundo, el reforzamiento de la autoridad o autotutela frente a la libertad y garantía judicial viene de la mano de la traslación de técnicas procesales procedentes del derecho civil y penal tendentes a reafirmar la intangibilidad del acto. A modo ejemplificativo, SANTAMARÍA PASTOR cita las siguientes técnicas: la preclusión procesal, la regla de cosa juzgada en vía administrativa, firmeza del acto consentido y confirmatorio o la ya abandonada regla del *solve et repete*. Y debemos acabar con la no suspensión de la eficacia del acto como regla general a consecuencia de la interposición de recursos, y que será analizada como privilegio derivado de la autotutela administrativa¹⁷.

B.) La ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo.

Trasladando dicha concepción teórica al ámbito concreto de la relación administrativa, el esquema de partida podría ser el siguiente: la Administración se justifica por la consecución de un fin último como es satisfacer el interés general; en segundo lugar y en función de ese objetivo que requiere a su vez de eficacia, hay que dotar de un poder especial a su actuar surgiendo la ficción de la presunción de legalidad y legitimidad de sus actos; finalmente, de dicho poder surge el privilegio de autotutela administrativa de la que a su vez se derivan dos consecuencias, como son la ejecutividad y ejecutoriedad de sus actos.

¹⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”. *Revista de Administración Pública*. Volumen II. Centro de Estudios Constitucionales. Enero-Diciembre 198, pág. 1612.

Como puede observarse, la esencia del privilegio de la autotutela forma una sola secuencia concatenada, en la que cada parte justifica la siguiente de la que es consecuencia, y al mismo tiempo sirve de justificación a la que sigue.

Una vez trazado dicho esquema, observamos que el eje sobre el que pivota la autotutela administrativa reside **en la legitimidad del acto administrativo por el objetivo que persigue, lo que implica su validez y eficacia jurídica.**

En este sentido, GARRIDO FALLA considera que, la eficacia jurídica que se deriva de la presunta legitimidad del acto administrativo tiene dos consecuencias que, dimanantes del mismo privilegio/ prerrogativa, forman parte de la esencia del mismo: la ejecutividad de los actos administrativos y la acción de oficio en manos de la Administración¹⁸.

Por tanto, el Derecho Administrativo al articular la relación jurídica entre los dos sujetos, Administración y administrado, lo ha de hacer pues desde una distinta posición jurídica frente al ámbito privado, en el que existe una igualdad de armas que el Derecho organiza y dota de racionalidad.

Manifestación clara de la distinta posición jurídica de las partes, amparada por la presunción de legitimidad del acto y de la que derivan las dos cualidades jurídicas de la autotutela ya citadas, es **la diferente actividad que han de desplegar la Administración y el administrado para hacer efectivos los intereses respectivos.**

Nos referimos a que cada parte integrante de la relación jurídico-privada, para hacer valer un derecho del que es titular necesita recorrer por sí mismo un camino que se compone de dos etapas: obtener del órgano judicial la declaración de reconocimiento del derecho invocado, y, una vez superado lo anterior, debe culminar el proceso acudiendo al

¹⁸ GARRIDO FALLA, F., “Efectos jurídicos de los actos administrativos” Capítulo IV. *Tratado de Derecho Administrativo*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1982, pág. 579.

Tribunal competente para hacer efectivo y ejecutivo ese derecho sobre el patrimonio del deudor¹⁹.

Por el contrario, en el ámbito de las relaciones jurídico-administrativas, una de las partes, el particular, debe acudir a un juicio declarativo ya que a la Administración se le presume la legitimidad de su acto. Mientras que el particular debe luchar para conseguir el reconocimiento de su derecho, a la Administración se le presupone y le viene reconocido de forma automática.

En este sentido, desde que se presume la legalidad de los actos de las Administraciones Públicas, éstos gozan de la cualidad de llevar implícita la fuerza de imponerse y ejecutarse por sí mismos, **o principio de ejecutividad del acto**. Lo cual se percibe perfectamente en la innecesidad de acudir al auxilio judicial para que se hagan valer a fin de obtener en juicio declarativo un pronunciamiento favorable que sirviera de título para poder realizar materialmente sus derechos.

Al mismo tiempo, frente al ámbito de las controversias entre particulares del derecho privado, la Administración puede por sí misma obtener la ejecución de sus títulos sin necesidad de acudir a la vía judicial. En otras palabras, puede hacer justicia por sí misma sin necesidad de que se la conceda los Tribunales²⁰.

En este mismo punto, es donde además se manifiesta la siguiente cualidad de la autotutela administrativa derivada de la legitimidad del acto **es la ejecutoriedad del acto**. La

¹⁹ Advirtamos que ambas fases o etapas se corresponden con las dos cualidades jurídicas desplegadas por la Administración como consecuencias automáticas de su privilegio de autotutela. En efecto, siguiendo a GARRIDO FALLA, esos poderes necesarios de la Administración para autodefenderse los ejercita en las dos fases diferenciadas en las que sistematizamos el privilegio: primero declara por sí misma cuál es su derecho, y a continuación procede a ejecutar por sus propios medios lo previamente declarado, aun en contra de la voluntad del obligado. GARRIDO FALLA, F. "Efectos jurídicos de los actos administrativos" Capítulo IV, ob. cit., pág. 579.

²⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA E. Y FERNÁNDEZ T.R., "*Curso de derecho administrativo, Volumen I*, ob. cit., pág. 37. Cazorla Prieto en *Temas de Derecho Administrativo*. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979, págs. 226-227.

presunción de legalidad del acto lo hace de cumplimiento necesario sin tener que acudir a un juicio declarativo previo. Es decir, la Administración parte de una posición de superioridad por la legitimidad de sus actos *per se*, que los convierte en título suficiente para su ejecución. Pero además dispone, en caso de incumplimiento voluntario por el particular, de sus propios medios para imponer coactivamente dicho cumplimiento o ejecución forzosa.

Como consecuencia de lo anterior, y vista la imposibilidad de oponer una excepción de ilegalidad, en caso de disconformidad del particular, **éste necesariamente ha de acudir a la impugnación jurisdiccional**. Esta necesidad supone una carga impuesta derivada precisamente de la virtud ejecutiva del acto administrativo, habida cuenta de que el particular debe acudir a una jurisdicción especializada, en la que la Administración debe limitarse a esperar que aquél pruebe la ilegalidad del acto. Precisamente, si el punto de partida de todo este sistema en torno a la autotutela administrativa se basa en que la consecución del interés público exige la presunción de legalidad de la actuación de la Administración, sobre los particulares recae el peso de demostrar lo contrario, quedando gravados con la carga de recurrir para deshacer esa presunción²¹.

Finalmente, todo este esquema conduce a una consecuencia que nos servirá para introducir el ámbito de las medidas cautelares: **la no suspensión del acto como consecuencia derivada de su ejecutividad**.

²¹ Como hemos visto *ut supra*, la doctrina francesa acuña para el acto administrativo el concepto de decisión ejecutoria, la cual se beneficia de su presunción de legalidad, lo que desplaza la intervención judicial a posteriori en el posible procedimiento impugnatorio. Este privilegio de decidir previamente al pronunciamiento judicial sobre la legalidad del acto administrativo, (*privilège du préalable* en derecho francés), tiene dos lecturas: la decisión administrativa no precisa de control judicial para obligar al particular y que ese control sólo procede cuando la Administración ya ha decidido de forma ejecutoria. GARCÍA DE ENTERRÍA E. Y FERNÁNDEZ T.R., “Curso de derecho administrativo, Volumen I”, ob. cit., pág. 339.

Estos mismos autores, resaltan la comodidad de la posición de demandada de la Administración cuando comparece ante la jurisdicción contencioso-administrativa, frente a la posición de demandantes de los particulares. GARCÍA DE ENTERRÍA E. Y FERNÁNDEZ T.R., “Curso de derecho administrativo, Volumen I”, ob. cit. pág. 38.

En efecto, la fuerza ejecutiva de los actos administrativos prolonga sus efectos a su impugnación jurisdiccional sin que el recurso la paralice como regla general. Por ello, el control jurisdiccional de la actividad de la Administración es *a posteriori*, una vez que el acto no ha podido ser evitado ni suspendido en su ejecución²².

De todo lo expuesto cabe concluir, pues, que el término jurídico del privilegio de autotutela administrativa necesita como punto de partida la presunción de legalidad y legitimidad de los actos que produce, lo cual supone considerar que el acto es conforme a Derecho, salvo que se pruebe lo contrario. Y finalmente para sostener ese “dogma” surgen las dos cualidades que la justifican, la declarativa y la ejecutiva, de las que la prerrogativa de la Administración es el tronco o fuente común.

En este punto, procede hacer constar que, en lugar de dos privilegios o prerrogativas de la Administración estamos ante un único privilegio, el de autotutela administrativa, que se basa en la presunción de legitimidad del acto administrativo. A partir de este tronco común, dicha presunción se manifiesta en dos consecuencias, que constituyen, a su vez, cualidades jurídicas bien diferenciadas del acto administrativo, secuenciales una de otra, y con relación directa con la suspensión de su ejecución:

²² En este sentido, según GARCÍA DE ENTERRÍA E. Y FERNÁNDEZ T.R., “La actividad de la Administración en ejercicio de sus propios poderes no puede, en fin, ser turbada, detenida ni obstaculizada por los Tribunales. Contra los actos de la Administración dictados en el marco de su competencia y a través del procedimiento legalmente establecido no caben interdictos”. Dichos autores destacan que lo anterior se traduce es el llamado principio del acto previo que dota de carácter revisor a la jurisdicción contencioso-administrativa. En este sentido, el juez no puede entrar a interferir el ejercicio y desarrollo de la autotutela administrativa; no puede impedir que la Administración dicte un acto ejecutorio, o privar a dicho acto de ejecutoriedad. En definitiva, “el juez debe respetar la realización íntegra (declarativa y ejecutiva) por la Administración de su potestad de autotutela; únicamente podrá intervenir cuando la autotutela declarativa ya está producida, y precisamente para verificar si la misma (...) se ajusta o no al derecho material aplicable”. GARCÍA DE ENTERRÍA E. Y FERNÁNDEZ T.R., “*Curso de derecho administrativo, Volumen I*”, ob. cit, págs. 38 y 336-337.

En el mismo sentido y de forma más sintética, ARIAS VELASCO considera que el principio de ejecutividad implica que los actos administrativos se presumen legítimos y constituyen título suficiente para la ejecución, y sin que la Administración precise de la declaración de su derecho a través de un proceso de cognición. ARIAS VELASCO, J., “El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo”, en la obra colectiva, *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 25.

La autotutela declarativa, cuya manifestación es la ejecutividad del acto, implica la mera posibilidad de dictar un acto susceptible de ejecución por sí mismo al presumirse válido. Resulta ser por ello una consecuencia directa de la presunción de legitimidad del acto administrativo, en el sentido de que la declaración administrativa al definir una situación jurídica nueva la crea en ese mismo momento. Es por ello que **el particular afectado resulta, desde que se le notifica tal declaración, o titular de un derecho o de una obligación por la fuerza misma de esa declaración.**

En definitiva, la presunción de legitimidad de las decisiones administrativas convierte a éstas en **títulos suficientes para su ejecución**²³. Dicho de otro modo, supone el poder de dictar actos susceptibles de ejecución. Dicha manifestación de la autotutela, implica que, desde su producción, los actos administrativos gozan de la facultad de ser títulos por sí mismos ejecutables y con efectos sobre la esfera de los derechos e intereses de los administrados. Los actos administrativos desde que nacen son declaraciones de voluntad de la Administración, con la capacidad de modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas sin el auxilio de jueces y Tribunales para que dicte una sentencia declarativa previa. Y todo ello al margen del consentimiento o colaboración del sujeto destinatario de aquéllas²⁴.

²³En esta línea, la Sentencia del TS de 1 de febrero de 1989 (ES:TS:1989:14057), disponía que: *“la ejecutividad del acto administrativo (...), se basa en la presunción de que el acto es legítimo y por ello puede procederse ulteriormente a su realización, incluso en contra de sus destinatarios. Supone, en fin, que un acto de la Administración, una vez completado es susceptible de producir las consecuencias que le son propias a través de diversos medios coercitivos empleados por la propia Administración”*.

²⁴ Esta cualidad jurídica es reconocida expresamente por las sucesivas normativas del procedimiento administrativo común, desde la Ley de 17 de julio de 1958, sobre Procedimiento Administrativo (LPA), pasando por la Ley 30/92, de 26 de Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), y finalmente en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), en cuyo artículo 39.1 se reproduce prácticamente la misma fórmula utilizada por las normas citadas: *“1. Los actos de la Administración serán válidos y producirán efecto desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa”*.

Pero si la autotutela declarativa, implica la posibilidad de dictar un acto susceptible de ejecución por sí mismo al presumirse válido, **la autotutela ejecutiva**, es el poder de llevarlo a su pura y debida ejecución.

Se trata de una autotutela en una versión más práctica o de carácter utilitarista, secuencial de la anterior, cuya manifestación es la ejecutoriedad de los actos administrativos, y que reside en hacer efectiva esa declaración de voluntad susceptible de ejecución, es decir, la prerrogativa de ejecución forzosa o ejecutoriedad de la Administración. De esta forma esta segunda consecuencia del privilegio de autotutela consistiría en la fuerza interna de todo acto administrativo, basada en su legitimidad implícita para ser llevado a efecto hasta su total ejecución, incluso con la oposición del interesado, por alguno de los medios y con los límites que prevé la ley²⁵.

Además de eximirse a la Administración del auxilio judicial que declare su derecho, la autotutela ejecutiva la exime también de obtener una sentencia ejecutiva, ya que dispone además de medios coactivos propios para hacer realidad dicho derecho creado ya por su

²⁵ La ejecutoriedad, prevista en ya en los artículos 93 y ss. de la LRJAP y PAC, se reproduce prácticamente en los artículos 97 y ss. de la LPACAP. Por una parte, las Administraciones Públicas no pueden iniciar ninguna actuación material de ejecución de resoluciones que limiten derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico, resolución que ha de ser notificada al particular interesado (ex artículo 97. 1 y 2 de la LPACAP. Por otra parte, se establece que los actos administrativos son inmediatamente ejecutivos, a salvo de las excepciones previstas en el artículo 98, entre las que destaca, a los efectos que nos interesa ahora, la suspensión de la ejecución del acto. Asimismo, se autoriza a que las Administraciones procedan, a través de los órganos competentes, y previo apercibimiento al particular, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la CE o la ley exijan la intervención de los Tribunales (ex artículo 99 de la LPACAP). Por último, el artículo 100 relaciona los medios de ejecución forzosa que la LPACAP autoriza a emplear a la Administración siempre que se respete el principio de proporcionalidad, de modo que, si fueran varios los medios de ejecución admisibles, se elegirá siempre aquel que sea menos restrictivo de la libertad individual. Esos medios autorizados son: el apremio sobre el patrimonio, la ejecución subsidiaria, la multa coercitiva y la compulsión directa sobre las personas. Por último, existe un privilegio adicional de que gozan las Administraciones Públicas cuando, para asegurarse la ejecución forzosa de los actos administrativos, **adopten medidas cautelares**, las cuales pueden tomarse con anterioridad y con posterioridad a dictarse una resolución administrativa (ex artículo 72 LRJAP y PAC).

sola declaración. Ello significa pasar de la declaración a los hechos, a las operaciones materiales para hacer efectivo el derecho²⁶.

Pero, la ejecutoriedad tiene varios condicionantes relacionados con requisitos de validez y eficacia del propio acto: - previamente a iniciar alguna actuación material de ejecución de sus actos administrativos que afecten o limiten derechos de los ciudadanos, es preciso la adopción de la resolución o el acto que le sirve de fundamento. En este ámbito de validez del acto se incluiría un criterio competencial, en el sentido de que no se pueda ejecutar el acto otra Administración o ente distinto a quien lo haya dictado; - en segundo lugar y como requisito de eficacia, es necesario que antes se haya notificado al interesado la resolución que autorice la actuación administrativa²⁷.

Dicho lo anterior, creemos que la autotutela declarativa se ha situado en una posición cercana a la presunción de legalidad de los actos administrativos, si bien no debe confundirse con ella, más bien como hemos dicho es una de las dos consecuencias de esa presunción de legitimidad de las decisiones administrativas.

Por otro lado, es frecuente que se utilice unívocamente el término autotutela ejecutiva para referirse globalmente al privilegio general tanto declarativo como ejecutivo. Parece más adecuado sin embargo referirnos al término global “privilegio de autotutela administrativa” que engloba a ambas modalidades de la misma prerrogativa²⁸.

²⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ T.R., “Curso de derecho administrativo, Volumen I”, ob. cit., págs. 339-340.

²⁷ Para DROMI CASAS, tras reconocer que la presunción de legitimidad fundamenta la ejecutoriedad al mismo tiempo que la impone límites, no todos los actos son ejecutorios sino aquéllos, no sólo por ser formalmente válidos en su producción, sino porque su ejecución esté verdaderamente en manos de la Administración, es decir, que ésta pueda llevarlos a cabo *per se*. DROMI CASAS, J.R. *El acto administrativo*. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1995, pág. 94.

²⁸ A este respecto, GARRIDO FALLA alude la confusión terminológica en la materia a la que intenta poner en orden, considerando, en el mismo sentido al apuntado *ut supra*, que la ejecutividad del acto administrativo no es sino “la cualidad jurídica que al mismo se reconoce de habilitar a la Administración para proceder a realizar actos y operaciones necesarias que su ejecución comporta”. GARRIDO FALLA, F. “Efectos jurídicos de los actos administrativos” Capítulo IV, ob. cit., pág. 580.

En este punto y trasladando dicha dogmática al ámbito tributario, podríamos añadir un aspecto adicional, y es que, la capacidad de exigir tributos nacería -hipotéticamente- de una decisión de autoimposición adoptada por la propia sociedad a través de su representación política (reflejo del conocido aserto “*no taxation without representation*”). Aquí radicaría la pretendida esencia de la prevalencia de la Administración sobre los administrados/contribuyentes con los que cotidianamente entra en conflicto, **en una relación manifiestamente desigual pues aquélla cuenta con esas valiosísimas armas que le permiten que, -al menos cautelar y provisionalmente-, sus pretensiones prevalezcan sobre las de éstos**²⁹.

Una vez expuesta a grandes rasgos las cualidades jurídicas del acto administrativo que derivan del privilegio de autotutela, podemos indagar en las consecuencias que se derivan de la presunción de legitimidad del acto administrativo, base del privilegio de autotutela.

Dicho privilegio tiene dos lecturas: -La actuación de la administración está, por su propia naturaleza, dirigida a favor del interés general del conjunto de la sociedad (sobre los intereses particulares); - y que dicha actuación es, además, conforme a derecho.

Asimismo, y en una breve exposición que hace dicho autor de la doctrina científica que diferencia la ejecutividad y ejecutoriedad al respecto, debemos señalar cómo GONZÁLEZ PÉREZ critica la utilización imprecisa de ciertos autores al definir la ejecutoriedad que en realidad se refiere “a la cualidad, que posibilita la ejecución forzosa de lo mandado en el acto administrativo a cargo de la Administración”. Lo cual ha de distinguirse de la cualidad genérica que tienen los actos administrativos de tener fuerza obligatoria. GONZÁLEZ PÉREZ, J., “Sobre la ejecutoriedad de los actos administrativos”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº.316. Septiembre 1954, pág. 710.

²⁹ La Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 18 de junio de 2004, Recurso nº 6809/1999 (ES:TS:2004:4251), hace una trasposición de dicha teoría del acto administrativo que acabamos de esbozar al ámbito tributario, y en los siguientes términos:

“En el Derecho Tributario, la exigencia judicial o extrajudicial se sustituye por virtud de la autotutela de la Administración manifestada por las distintas facultades de ésta que, en esencia, son tres, la de autotutela declarativa, consistente en la de determinar la deuda tributaria mediante sus facultades comprobadoras e investigadoras y de liquidación; la de autotutela sancionadora, que es la acción para imponer sanciones tributarias, y la autotutela ejecutiva para cobrar las obligaciones tributarias por vía de apremio administrativo. Las tres, por su propia naturaleza son secuenciales, de modo que la primera que es la que nos interesa es prioritaria respecto de la segunda, y de la tercera pues la acción para cobrar nace cuando existe una liquidación administrativa o una obligación declarada por el sujeto pasivo no ingresada” (Fundamento de Derecho Tercero).

Pero es precisamente en este último punto que constituye la columna vertebral de la autotutela administrativa, donde empiezan a surgir las primeras dudas. Como dice PONT MESTRES, “no puede negarse que ambas asunciones/presunciones son tan trascendentales como cuestionables, pues, “...La hipotética infalibilidad de la Administración en que se sustenta ese privilegio solo sería concebible en una Administración perfecta en la que fuera imposible cualquier error, equivocación o confusión”³⁰.

Esta apreciación es compartida, (e incluso en una interpretación más extrema), por GARCÍA ROSS, cuando apunta que, “el único fundamento dogmático que tiene el privilegio de la autotutela es el de su reflejo legal: la Administración puede ejecutar sus propios actos (...), simple y llanamente, porque el legislador ha querido que así sea; pero igualmente podría haber querido lo contrario. Su fundamento, en consecuencia, es exclusivamente legal”. Es decir, para este autor realmente el único fundamento que subyace para sustentar el privilegio de autotutela es la voluntad del legislador³¹.

Por otro lado, SANTAMARÍA PASTOR apunta acertadamente que el problema, a nuestro juicio fundamental sobre el principio de validez del acto administrativo, es que es técnicamente erróneo. En primer lugar, porque la función de los órganos revisores de la propia Administración, y principalmente de la jurisdicción contencioso-administrativa ha de referirse a la subsunción de la norma a circunstancias fácticas históricas y coyunturales que han de valorarse en cada proceso concreto, (cada supuesto ha de valorarse en sí mismo sin juicios previos y de forma aséptica). Y, en segundo lugar, porque dicha

³⁰ PONT MESTRES, M., *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, ob. cit., págs. 19-20.

³¹ GARCÍA ROSS, J.J. “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, Tesis Doctoral, Director: Falcón y Tella, R. Universidad de Deusto, 2015, pág. 101.

presunción proviene de la propia imperatividad del acto, sin virtudes intrínsecas de éste tendentes al cumplimiento de la legalidad³².

Pero también debe matizarse la atribución a la Administración del papel de representante del interés general, por los efectos negativos de esa generalización en ámbitos como el que ahora nos interesa que es el de la justicia cautelar. Y ello desde el momento en que se parte de la regla general de la no suspensión de la ejecución de los actos, en la suposición de que el interés general se vería comprometido o en peligro en caso de no llevar a cabo de forma inmediata el mandato que encierra el acto administrativo. De la necesaria modulación de esta concepción maximalista sobre el interés general que llega a obviar los derechos de los particulares a defenderse de ese acto, dará respuesta la ponderación de intereses como uno de los fundamentos de justicia cautelar en general y de la suspensión sin garantías en particular.

Además, la propia denominación de privilegio, parece apelar a la protección de unos intereses generales abstractos y ayunos de concreción. De esta forma, la presunción de legitimidad del acto administrativo que está siempre detrás de la autotutela, acaba configurándose como una especie de autojustificación del uso exorbitado de las potestades de la Administración. Toda una negación de la necesaria igualdad de armas en la relación jurídico-administrativa.

En cualquier caso, y tras desbrozar las características de este privilegio debemos concluir con lo que SANTAMARÍA PASTOR **califica de urgente reconducción** del mismo "...a su formulación primera y simple: lo que la Administración requiere para la protección eficaz del interés público no son más que dos reglas sencillas. Primero la imperatividad de sus actos (o autotutela declarativa y no la presunción de validez); esto es, su eficacia unilateral para la creación, modificación y extinción de situaciones jurídicas. Y segundo,

³² SANTAMARÍA PASTOR, J.A., "La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso", ob. cit., pág. 1612.

la ejecutoriedad (o autotutela ejecutiva); esto es, la posibilidad de llevar a efecto sus actos de forma coactiva sin la colaboración judicial. **Todo lo que exceda de una y otra regla es rigurosamente superfluo y difícilmente compatible con los principios básicos del Estado de Derecho...**³³.

Abundando en esta línea, como advierte TEJERIZO LÓPEZ el privilegio de la autotutela plasmada en la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo no es incondicionada. Por una parte, serían inconstitucionales las normas que estableciesen la ejecutividad absoluta, sin posibilidad de solicitar y obtener la suspensión de los correspondientes actos administrativos. Por otra parte, no olvidemos que la citada ejecutividad está sometida plenamente al control judicial, [(y así por todas la STC 66/1984 (RTC 1984,66), 238/1992 (RTC 1992,238) y 148/1993 (RTC 1993,148)]³⁴.

C.) La justificación del privilegio y el principio de eficacia de la Administración.

Uno de los fundamentos tradicionales esgrimidos para justificar el privilegio de autotutela, se ha basado en la necesidad de evitar la paralización de la actuación administrativa y, por ende, para la no suspensión del acto, en aras de un interés público superior. En este sentido no cabe negar la naturaleza jurídica de uno de los sujetos de la relación jurídico-administrativa como es la Administración que responde a la función de servir a esos intereses generales.

Cuando hemos expuesto a grandes rasgos sobre la teoría del privilegio de autotutela, una de las consecuencias de la presunción de legitimidad del acto administrativo (siendo ésta el sustento dogmático de aquél), radicaba en su fuerza obligatoria innata, en la autotutela

³³ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob. cit., pág. 1613.

³⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes”, *Información Fiscal*, nº.1, 1994, pág. 13.

declarativa o principio de ejecutividad del acto, y en la fuerza material de llevarlos a puro y debido efecto o ejecutoriedad. Ello es lo que convertía al acto administrativo en eficaz.

Pero hemos de encontrar una finalidad que justifique el hecho de que el acto sea obligatorio y ejecutivo. Y este rasgo de los actos administrativos como eficaces, y que se predica de cada uno de ellos de una forma individualizada, no es más que la cualidad de la que se dota para conseguir **la eficacia, ya como una finalidad más genérica que debe alcanzar el gestor del interés público para la efectiva satisfacción del mismo.** Es decir, sólo siendo eficaz el acto administrativo, por su fuerza de obligar por sí mismo y por tener que cumplirse, es posible conseguir la eficacia para servir los intereses generales que debe caracterizar la actuación de la Administración. A través de un acto que se presume válido, por tanto, obligatorio y ejecutivo, en suma, eficaz, es posible la eficacia en el actuar de la Administración en favor del interés público³⁵.

³⁵ Para GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ T.R., justamente la diferencia entre la autotutela privada y la administrativa, es que ésta se justifica por una necesidad de expeditividad y eficacia en la gestión de los asuntos públicos que tiene confiada la Administración. Para dichos autores es evidente que dicha gestión se vería obstaculizada si, cada vez que el particular ejerciera su derecho de oposición a la actuación de la Administración ésta tuviera que someter la legalidad de la misma a los Tribunales para poder imponer sus pretensiones o ejercer sus derechos. GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ T.R., “*Curso de derecho administrativo, Volumen I*”, ob. cit., pág. 37.

En este sentido, cabe relacionar la ejecutividad con la eficacia, con la producción de efectos jurídicos por el acto administrativo, mientras que la ejecutoriedad se vincularía a la susceptibilidad de materialización forzosa en caso de resistencia. BOQUERA OLIVER J.M. “Ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos de la Administración Local”. *Revista de Estudios de la Vida Local*, nº.139, 1965, pág. 11 y ss. No obstante, en el siguiente apartado veremos que esa resistencia a la que se vincula la ejecutoriedad alude más a un aspecto físico de negarse a cumplir lo ordenado, más que al supuesto del ejercicio del derecho a la oposición al acto administrativo por los particulares, a su derecho a no estar de acuerdo con su contenido y a defenderlo.

Por su parte y en esa misma línea, GARCÍA TREVIJANO considera que la ejecutividad es predicable de cualquier acto, de gravamen o no, **y significa eficacia en general.** De ahí que cuando las normas hablan de que los actos son inmediatamente ejecutivos, están haciendo referencia a la ejecutividad. GARCÍA TREVIJANO FOS, J.A., *Los actos administrativos*. Civitas. Madrid, 1986, págs. 104 y ss.

Por último, CAZORLA PRIETO y ARNALDO ALCUBILLA mantienen que la ejecutividad del acto es la cualidad jurídica que se reconoce al acto administrativo de habilitar a la Administración para proceder a realizar los actos y operaciones que su ejecución entraña. Por ello es un principio aplicable a todos los actos administrativos, por lo que el acto, una vez perfecto, produce plenos efectos y como tal ha de ser ejecutado.

Y de esa eficacia, junto con la presunción de que se opera de acuerdo con el ordenamiento jurídico, surge el fundamento de la potestad de ejecución forzosa, siempre como consecuencia derivada que sirve de instrumento de materialización de aquéllas, tal y como hemos expuesto *ut supra*³⁶.

Siguiendo la línea discursiva de la vinculación del privilegio de la autotutela y el principio de eficacia de posterior consagración constitucional, CANO MATA considera que, “Existe, además una fundamentación práctica que justifica tan notable privilegio, cual es el evitar que la actuación de la Administración —que por propia esencia va dirigida a la satisfacción de las necesidades públicas— encuentre obstáculos que le impidan cumplir su fin, pues difícilmente podría justificarse una paralización de su actividad, en defensa del ejercicio de oposición del administrado, que no parece deba tutelarse en perjuicio de la comunidad, hasta que su derecho sea reconocido”³⁷.

CAZORLA PRIETO L.Mª y ARNALDO ALCUBILLA, E., *Temas de Derecho Constitucional y Derecho Administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1988, págs. 836-837.

En suma, todas estas posturas pueden ayudarnos a configurar uno de los rasgos del acto administrativo derivado de su ejecutividad como es ser eficaz, pero no ya como causa sino como fin, en el sentido de la necesidad de dar cumplimiento al interés general. **Ello implica obligatoriamente actuar bajo el principio de eficacia**, de pleno reconocimiento constitucional. En definitiva, el acto ha de ser eficaz para que la Administración sirva con eficacia el interés público.

³⁶ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, Director, J. Garberí Llobregat. Tomo 2. Editorial Bosch. Barcelona 2006, págs. 993-994.

³⁷CANO MATA, A. “Limitaciones al principio de ejecutividad administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Editorial Civitas, nº.37, Madrid, Abril-Junio 1983, pág. 211.

En este punto conviene resaltar que una de las exigencias derivadas del valor superior de la justicia que inspira la institución de la suspensión, es el de la celeridad. E, igualmente, esta exigencia específicamente referida al ámbito de la justicia cautelar creemos que se vincula indefectiblemente con uno de los criterios tradicionales que condicionan la suspensión como es el *periculum in mora* o peligro de daño para el derecho invocado derivado de la tardanza en la decisión del proceso principal.

Pues bien, resulta significativo que justamente la celeridad, como exigencia justificativa de la suspensión de hacer justicia con prontitud, pueda a su vez invocarse como fundamento contrario desde el lado de la Administración para hacer valer la necesidad de no encontrar obstáculos y no demorar la ejecutividad de acto y poder cumplir su fin en aras del interés general.

Es decir, el fundamento práctico al que, con toda la lógica alude CANO MATA de que la suspensión no paralice constantemente la actividad de la Administración para la satisfacción del interés público, no

En el apartado anterior hablábamos de que una de las características del privilegio de autotutela es que el control jurisdiccional de la actividad de la Administración es *a posteriori*, una vez que el acto no ha podido ser evitado ni suspendido en su ejecución. **Pues bien, dicha cualidad o principio del acto previo se convierte en pilar esencial de la eficacia del acto administrativo como justificación del privilegio**³⁸.

Según la teoría general del acto administrativo, la declaración que este conlleva define y regula una situación jurídica nueva y crea inmediatamente dicha situación, lo cual ha sido tradicionalmente recogido en las leyes de procedimiento administrativo, artículo 45.1 de la LPA, artículo 57.1 de la LRJAP y PAC, y que culmina en el artículo 39 de la LPACAP: “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa*”).

Es por lo que, todos los actos, salvo aquéllos que la Ley expresamente se lo niegue, son ejecutorios y obligan, por tanto, a su inmediato cumplimiento aun cuando el sujeto destinatario esté disconforme sobre su legalidad.

No obstante, dicha presunción de legalidad es “*iuris tantum*”, por lo que, **más bien se trata de una técnica jurídica que facilita el inmediato cumplimiento del acto administrativo, dispensando de tener que acudir con carácter previo al refrendo**

justifica la tardanza en la tramitación del procedimiento de revisión contra el acto perjudicando igualmente al particular, lo que exigiría su suspensión. Y en este punto debemos recordar la inveterada costumbre de la Administración (aun cuando a veces esté justificada) de demorarse en su actuar. Si la Administración actuara de verdad con celeridad y, por tanto, con eficacia, decaería la necesidad de acudir a la justicia cautelar, ya que se vaciaría de contenido uno de sus criterios esenciales de evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso.

³⁸ En el llamado principio de acto previo, se pone de manifiesto, no sólo que el proceso contencioso-administrativo actúa únicamente ante un acto ya efectivamente producido para revisar su validez a posteriori, lo cual hace trasladar al particular la carga de impugnar y probar su disconformidad a derecho. También pone de manifiesto que el inicio de dicho proceso no paraliza de por sí el desarrollo de la autotutela administrativa, la cual permite seguir ejecutando el acto y otros derivados del mismo. Únicamente el Tribunal podrá suspender dicha ejecución además de manera excepcional. GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ T.R., “*Curso de derecho administrativo, Volumen I*”, ob. cit., pág. 337.

judicial, todo ello amparado por la necesidad imperiosa de actuar con eficacia para satisfacer un interés general que no admite demora. Lo anterior no significa excluir las decisiones administrativas del necesario control judicial, sino que éste se pospone a un momento posterior, pero condicionándolo en gran medida a la también legítima actuación del particular.

En este último punto es donde reside, pues, el verdadero significado y fundamento del privilegio de autotutela, **el de la necesidad de la eficacia en el actuar de la Administración**, ya que la presunción de legalidad de un acto opera en tanto no sea destruida por los particulares en el ejercicio de su legítimo y fundamental derecho a la tutela judicial efectiva. Ello exige utilizar las vías de recurso disponibles y acreditar que el acto es disconforme a Derecho. Pero debemos tener en cuenta que, a ese esfuerzo impugnatorio al que se ve abocado el particular se une el hecho de que, en caso de eventual éxito de su pretensión, este sólo se materializaría en la sentencia final del proceso principal, por lo que hasta ese momento y durante toda la tramitación del procedimiento seguiría operando la presunción de legitimidad del acto.

Todo ello se plasma en el reconocimiento constitucional de la autotutela, **a través de la consagración constitucional del principio de eficacia de la Administración.**

La eficacia de la actuación administrativa constitucionalmente reconocida en el artículo 103.1 de la CE impone, por tanto, que los actos de las Administraciones Públicas nazcan con vocación de inmediato cumplimiento, esto es, sean inmediatamente ejecutivos, según art. 98.1 de la LPACAP. Este principio general de autotutela ejecutiva de la Administración precisa que sus actos produzcan efectos desde la fecha en que se dictan (artículo 39.1), por lo que su impugnación, primero en vía administrativa y luego en sede jurisdiccional, no produce la suspensión automática de su ejecución.

Esta configuración constitucional y legal del principio de ejecutividad de los actos administrativos encuentra, por tanto, su fundamento en el interés general al que la Administración sirve con objetividad y eficacia. De esta forma destaca la postura mantenida por el TC en su ya paradigmática Sentencia 22/1984, de 17 de febrero

(ES:TC:1984:22), ratificada con posterioridad por otras como la Sentencia nº 137/1985 de 17 de octubre (ES:TC:1985:137), nº 144/1987 de 23 de septiembre (ES:TC:1987:144), o la Sentencia nº 239/1988, de 14 de diciembre³⁹.

Dicho de otro modo, el privilegio de ejecutividad cuyo fundamento es la presunción de legalidad de la actuación de la Administración Pública, permitiría dar cumplimiento al mandato constitucional de eficacia en la actuación de la Administración al servicio de los intereses generales del artículo 103.1 de la CE, y puede resultar necesaria para garantizar el normal desarrollo de la vida pública.

A pesar de ello, el TS en la Sentencia pionera de 17 de junio de 1982 (Aranzadi 4428), ya advirtió en época tan temprana que, **la eliminación del privilegio citado no afecta ni debe perjudicar al principio de eficacia en la actuación de la Administración.** Y ello,

³⁹ En dicha STC de 17 de febrero de 1984 se declaraba que:

“...La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentran en nuestro derecho positivo vigente, legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 atribuye el monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido por Jueces y Tribunales, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse el de eficacia “con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios o instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública” (Fundamento de Derecho Cuarto).

En cuanto a la conexión entre el principio de legalidad o presunción de legitimidad del acto con el principio de eficacia, es buena muestra el Auto del TS de 29 de febrero de 1992 (ES:TS:1992:2933A), según el cual,

“...ese control de ejecutividad ha de desarrollarse teniendo en cuenta el fundamento de la propia ejecutividad que una reiterada jurisprudencia liga no sólo al principio de eficacia de la actuación administrativa—artículo 103.1 de la Constitución Española—, sino también, se destaca, a la presunción de legalidad del acto administrativo...en un Estado de Derecho la eficacia opera dentro de la legalidad, como subraya el precepto constitucional citado y también destaca la jurisprudencia...”.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo, reitera la citada doctrina relativa a que el privilegio de autotutela reconocido a la Administración engarza con el principio de eficacia reconocido en el artículo 103 de la CE, por lo que la ejecutividad de los actos administrativos no vulnera necesariamente la tutela judicial efectiva (STC 66/1984 y AATC 458, 930 y 1095/1988) (Fundamento de Derecho Tercero).

porque el principio de eficacia del artículo 103 de la CE está preferentemente dirigido “*a la actuación de los servicios públicos o actividad prestacional y desde el punto de vista más jurídico-formal a la pronta tramitación y resolución de los procedimientos administrativos* (Fundamento de Derecho Sexto).

Además, no olvidemos que la aplicación sin ningún tipo de reservas del principio de la eficacia administrativa vaciaría de contenido el derecho a recurrir y a la efectividad del derecho a la tutela judicial, si, aun prosperando la pretensión del particular, no pudiese ya restablecerse la situación perturbada por la ejecución de dicho acto recurrido.

Por ello, la crítica al privilegio de autotutela justificado por la necesidad de la eficacia en la actuación administrativa, puede condensarse en lo afirmado por el TS en Sentencia de 27 de enero de 1992(ES:TS:1992:18040): “*el principio de eficacia no puede implicar mengua de las garantías del administrado*” (Fundamento de Derecho Cuarto) ⁴⁰.

D.) La ejecutividad y la no suspensión del acto.

A la vista del andamiaje sobre el que se asienta el privilegio de la autotutela administrativa, una de sus consecuencias esenciales se traduce en la no suspensión del acto como regla general, ya que se trata de eliminar obstáculos para la pronta consecución del interés público.

Como ya se ha analizado, la presunción de legalidad, supone que la apertura del proceso de su impugnación no paraliza el desarrollo de la autotutela de la Administración, la cual podrá continuar con su ejecución incluso por vía de acción de oficio, así como dictar

⁴⁰ Según MARTIN QUERALT, tanto el fundamento del privilegio de autotutela administrativa, como es la presunción de legalidad y legitimidad del acto que persigue el interés general, como su herramienta que es el principio de ejecutividad deben tener un ámbito de actuación acotado y bien delimitado, fuera del cual carece de validez y es contrario a Derecho. MARTIN QUERALT, J., “La suspensión en vía económico-administrativa”. *Tribuna Fiscal*, nº.14, 1991.

nuevos actos como consecuencia del mismo. La presunción de legitimidad o validez del acto administrativo solo se destruye, en su caso, por la resolución final del proceso. Es decir, ni se suspende con carácter general los efectos ya producidos, ni tampoco la propia ejecución subsiguiente del acto impugnado.

Únicamente como medida cautelar independiente podría el órgano judicial suspender dicha ejecución de forma excepcional⁴¹.

Y ello cabría justificarlo en base a que “el particular no puede entorpecer la acción administrativa en perjuicio de los intereses públicos”⁴².

Visto lo anterior, pocos han sido los límites que podía encontrar a su paso la ejecutividad del acto de la Administración. Pero dichos límites, como ahora veremos, no han dejado nunca de estar vinculados, aun antes de la consagración constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, al supuesto del ejercicio del derecho a la oposición al acto administrativo por los particulares, a su derecho a no estar de acuerdo con su contenido y a defender su postura. En definitiva, aun cuando la regla general siga siendo la no suspensión de la ejecución del acto por su impugnación, el necesario equilibrio en la relación jurídico-administrativa sólo puede llegar una vez que se ha planteado la controversia con la Administración y a través del juego de la justicia cautelar. Esa sería la primera quiebra, o, mejor dicho, matización a la ejecutividad del acto administrativo.

Es en esa resistencia del particular frente a la ejecutividad del acto presumiblemente válido y eficaz, donde ésta encuentra su contrapeso acudiendo a la institución de la suspensión. Con posterioridad surge la mera materialización forzosa del contenido del acto o ejecutoriedad, pero entendemos que la previa suspensión atacaría, no tanto a dicha

⁴¹ GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ T.R., “Curso de derecho administrativo, Volumen I”, ob. cit., pág. 337.

⁴²CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*. Editorial Aranzadi. Pamplona, 2001, págs. 37.

ejecutoriedad sino más bien a la regla general o ejecutividad que habilita a la Administración a realizar los actos y operaciones necesarias que su ejecución exige⁴³.

En esta línea es donde se enmarca la relación que establece GARRIDO FALLA entre la ejecutividad y la suspensión del acto en el sentido de que, afirmar que un acto es ejecutivo es tanto como decir que tiene fuerza obligatoria y debe cumplirse. Dicho de otro modo, es como afirmar que todo acto ejecutivo, (que no ejecutorio), debe llevarse a la práctica, aun cuando suponga vencer resistencias de los particulares interesados, al margen de los recursos contra el mismo formulados. Por tanto, concluye el citado autor, la ejecutividad así entendida, “constituye un rasgo común y ordinario de los actos administrativos, consecuencia de su propia fuerza de obligar y con abstracción de la materia que constituya su contenido. Juntamente de aquí se desprende la regla del carácter no suspensivo de los recursos administrativos y jurisdiccionales que se puedan utilizar para impugnarlos”⁴⁴.

Sin embargo, entre las más tempranas reacciones doctrinales anteriores a la etapa constitucional, destaca la posición de PARADA VÁZQUEZ, según el cual el sistema de Justicia administrativa anterior a la CE, (LJCA de 1956), partía como premisa esencial que el oponente de la Administración llegara al proceso en la posición de vencido y ejecutariado en la primera instancia. Como acabamos de apuntar, a diferencia de la apelación civil, la interposición del recurso contencioso no suspende la ejecución del acto (de la misma forma que en el sistema actual). A juicio del autor citado, “este sistema otorga a la Administración, a través de la decisión ejecutoria y del requisito de la decisión

⁴³ No podemos desconocer que la ejecutoriedad deriva o bebe de la fuente de la ejecutividad del acto administrativo, ya que difícilmente se concibe o se justifica el privilegio de acción de oficio o ejecución forzosa sin que la presunción de legitimidad del acto o el ser título suficiente para su ejecución lo preceda como presupuesto. Sólo así se justifica que la suspensión del acto fuera en un principio la excepción a la regla de la ejecutividad y, que el particular deba, en su caso, garantizar la deuda como norma general para suspender la ejecución del acto.

⁴⁴ GARRIDO FALLA, F. “Efectos jurídicos de los actos administrativos” Capítulo IV, ob. cit., págs. 580-581.

previa un poder superior al de un juez civil de primer grado o instancia, y además sobre cuestiones litigiosas en que es parte la propia Administración, protege muy cómoda y eficazmente la actividad del Estado, la legal y la ilegal, la justa e injusta”. Asimismo, la Administración decide la controversia jurídica entre ella y los particulares y puede ejecutar lo decidido sin que se suspenda la decisión administrativa como la judicial por la interposición del recurso.

Por todo ello, considera que las garantías de los particulares en la justicia administrativa pasan necesariamente por la rotura o quiebra del privilegio de la decisión ejecutoria, (y nosotros añadimos la de su derivación como es la no suspensión del acto), que obliga a los particulares, como se decía antes, a acudir al proceso contencioso en la posición ya de vencido y apelante⁴⁵.

A este respecto, resulta ciertamente relevante y significativa por lo que se refiere a la no suspensión del acto derivada de su ejecutividad, **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de 28 de mayo de 2020, Recurso 5751/2017 (ES:TS:2020:1421). En su virtud, y apelando al principio de buena administración, viene a introducir de facto la suspensión del acto, aun sin ser solicitada, en caso de incumplimiento de la obligación de resolver por la Administración el recurso interpuesto contra dicho acto.**

En este caso, la Administración al amparo de la ejecutividad de la liquidación tributaria no obstante el recurso de reposición interpuesto contra ella, se desentiende de su resolución expresa para dictar la providencia de apremio considerando la no suspensión de la liquidación por la simple interposición del recurso y por la ausencia de toda solicitud de suspensión.

⁴⁵ PARADA VÁZQUEZ, J.R., “Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso”, *Revista de Administración Pública*, nº.55, Enero-abril 1968, págs. 67, 109 y 110.

Ya en vía contencioso administrativa se dio la razón al contribuyente, anulando la providencia de apremio al considerar que la Administración debió pronunciarse antes sobre las cuestiones planteadas en el recurso de reposición interpuesto contra el acto de liquidación.

Finalmente, una vez interpuesto recurso ante el TS, la doctrina que se proponía en el auto de admisión, consistía en:

"[...] Determinar si se puede iniciar el procedimiento de apremio de una deuda tributaria, cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación de la que trae causa, sin haber recaído resolución expresa, con sustento en que la liquidación tributaria impugnada no fue suspendida".

En función de ello, puede concluirse con la siguiente interpretación:

"1) La Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso.

2) Además, no puede descartarse a priori la posibilidad de que, examinado tal recurso, que conlleva per se una pretensión de anulación del acto, fuera atendible lo que él se pide. De esa suerte, la Administración no puede ser premiada o favorecida cuando no contesta tempestivamente las reclamaciones o recursos, toda vez que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias de las que la Administración no puede desentenderse. Es cierto que el recurrente no promovió, como le era posible, la suspensión del acto recurrido en reposición, pero tal circunstancia sólo habría hecho más clara y evidente la necesidad de confirmar la sentencia, pues al incumplimiento del deber de resolver sobre el fondo -la licitud de la liquidación luego apremiada-, sobre el que nos hemos pronunciado, se

solaparía además, haciendo la conducta aún más grave, el de soslayar el más acuciante pronunciamiento pendiente, el de índole cautelar” (Fundamento de Derecho Tercero).

Si precisamente el silencio administrativo es una ficción jurídica establecida para preservar el derecho a la tutela judicial efectiva del particular garantizando su derecho a la defensa, no es concebible su utilización por la Administración para todo lo contrario, es decir, para continuar con la ejecución del acto al amparo del efecto negativo derivado de su incumplimiento de la obligación de resolver.

Creemos que dicho supuesto consigue el mismo resultado por una vía distinta al proceso cautelar, (el cual ni siquiera se inició por la ausencia siquiera de solicitud de suspensión), de preservación del derecho a la tutela judicial efectiva del particular, el cual pretende ejercer su derecho de oposición a un acto sin tener que sufrir su ejecución, antes de que el órgano decisor se pronuncie sobre su conformidad a derecho.

En suma, el TS se inclina por considerar que, el **principio de buena administración** (frente a la práctica habitual de muchas Administraciones de no resolver los recursos de reposición amparados en el sentido negativo del silencio administrativo) puede amparar la excepción al principio general de no suspensión del acto por la interposición de un recurso contra el acto administrativo.

Pero es de resaltar que, a pesar de lo novedoso de dicha postura jurisprudencial, no obstante, un sector cualificado de la doctrina hacía tiempo que había apuntado en esa dirección. Y en esa línea beligerante con los problemas inherentes a la vigencia generalizada del privilegio de la no suspensión, SANTAMARÍA PASTOR calificó en su momento al régimen general de autotutela como “rigurosamente aberrante”.

Para dicho autor, la paralización de la actividad administrativa está detrás de la vigencia del privilegio citado, a lo que se añade la inveterada lentitud, tanto de la resolución de los procesos en vía administrativa, como sobre todo judicial. Dicho de otro modo, si a la demora consustancial en la actuación de los poderes públicos se añade la que deriva de la suspensión de la ejecución de los actos objeto de enjuiciamiento quedaría justificado el

mantenimiento del privilegio. Sin embargo, dicho argumentario no deja de ser criticable en el sentido de que, si bien es cierto que la inexistencia del privilegio de la no suspensión podría dar lugar a un estancamiento de la actividad de la Administración, el apoyar su existencia en la tradicional dilación y demora de la justicia administrativa no es más que utilizar lo que es una mala praxis para perjudicar de paso al particular que la sufre.

Pero es que, además, como dice SANTAMARÍA PASTOR, “el privilegio de la no suspensión crea en la Administración que lo posee un interés decisivo en la continuación de la lentitud y anquilosamiento del aparato judicial”. Todo ello crea un bucle de perversas consecuencias, a cada cual más perjudicial para el ejercicio legítimo del derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos, ya que el incentivo de la Administración en dilatar la tramitación de los procesos jurisdiccionales corre paralelo a la creación de dificultades para los particulares de mantener viva la acción y la situación litigiosa durante años (muchos de ellos no podrían siquiera permitírsele económicamente). Por ello el citado autor propone una solución sencilla consistente en dar la vuelta a dicho argumentario: “elimínese o redúzcase el ámbito del privilegio, y la Administración cobrará un repentino interés por el funcionamiento ágil de la jurisdicción contenciosa”⁴⁶.

En este punto nosotros añadiríamos que no sólo sería predicable dicho interés de la Administración en el anquilosamiento de la actuación de la jurisdicción, sino como es

⁴⁶ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob. cit., págs. 1614-1615.

En el mismo sentido, GÓMEZ TABOADA destaca “el duro pulso entre la garante institución de la suspensión y la presunción de validez del acto administrativo pues ésta, anudada a la de legalidad y veracidad, es el genuino escollo al que se enfrenta la suspensión para poder desplegar todos sus efectos”. GÓMEZ TABOADA J., “La suspensión de las liquidaciones tributarias. El TS mueve ficha”. *El Notario del Siglo XX*, n.º.78, Marzo-abril 2018. **En definitiva, la presunción de validez del acto administrativo es el verdadero obstáculo al que se enfrenta la suspensión del acto administrativo.**

lógico también lo sería en la lentitud para revisar su propia actividad en vía administrativa.

Ahora bien, a pesar de la contundencia de dicho argumentario, el citado autor hace a nuestro juicio una matización esencial respecto al objetivo de conseguir el equilibrio en la relación jurídico-administrativa y que pretendemos defender desde el principio de nuestro discurso. En efecto, los resultados, ciertamente injustificables, del privilegio de la no suspensión del acto no pueden dar lugar a una eliminación completa del mismo. Ninguna solución en materia de justicia cautelar debería partir de tesis radicales o de automatismos, ni de una ni de otra de las partes de la relación jurídico-administrativa. Ello es debido a que, de lo que se trata justamente es de lo contrario, de encontrar un punto de equilibrio dirigido a una igualdad de armas entre las mismas, no anteponer los intereses de uno de los sujetos de la relación obviando al otro. En consecuencia, SANTAMARÍA PASTOR, considera que hay “supuestos en los que sería socialmente irresponsable conferir eficacia suspensiva a los recursos”, pero existen otros supuestos en los que en absoluto queda justificada la no suspensión con la excusa del correcto desenvolvimiento de la Administración. Y pone como ejemplo de esto último las sanciones pecuniarias o los actos creadores de situaciones irreversibles por antonomasia como la orden de derribo de un edificio.

Por consiguiente, debemos huir de las generalizaciones y maximalismos, negando así la universalidad en la aplicación del privilegio, de la misma forma que irresponsable sería su total supresión. Por ello, dicho autor considera la necesidad de ir caso a caso, valorando en cada supuesto concreto si procede mantener el privilegio o suprimirlo por innecesario o por contradecir el derecho a la tutela judicial efectiva⁴⁷.

⁴⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J.A. “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”. *Revista de Administración Pública*, ob. cit., pág. 1615-1616.

En resumen, el privilegio de la no suspensión del acto, debido al presunto daño que se provocaría al interés general por paralización de la acción administrativa derivada de dicha suspensión, sin necesidad de negarse en todo caso, sí debe matizarse si atendemos a la otra parte de la relación jurídico-administrativa. De esta forma vemos que existe un interés del particular digno de protección y amparo a nivel constitucional que debe ser lo suficientemente considerado, al menos para conseguir un equilibrio e igualdad de armas. Eso es así, sobre todo cuando nos encontramos en un proceso en el que el particular ha decidido defender administrativa y judicialmente sus intereses en contra de la actuación de la Administración.

III.) La suspensión y la flexibilización del privilegio de autotutela.

A.) Caracteres de las medidas cautelares.

En su acepción genérica CHINCHILLA MARÍN define las medidas cautelares como, “aquellos instrumentos con que el ordenamiento jurídico protege, de manera provisional y preventiva, la integridad de un derecho en un proceso, y mientras dura el mismo”⁴⁸.

Dicho de otro modo, se trataría de, “aquellos medios o instituciones que directa o inmediatamente pretenden conjurar el peligro que para una futura ejecución representa la propia existencia de un proceso declarativo, o mejor, el tiempo que el juicio declarativo tarda en sustanciarse”⁴⁹.

⁴⁸ CHINCHILLA MARÍN, C., *Enciclopedia jurídica básica*. Vol. III, Editorial Civitas, Madrid, 1995, pág. 4222.

⁴⁹ CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Ed. Civitas Monografías-Servicio Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM. Madrid, 1991, págs. 31-32.

Por su parte, GUERRA REGUERA la ha definido como “aquella medida de naturaleza cautelar consistente en la interrupción de la eficacia de un acto administrativo hasta que no se produzca una decisión definitiva sobre su validez”⁵⁰.

Otra parte de la doctrina científica considera dicha institución, “como un remedio frente a la secuencia acto imperativo-ejecución unilateral, y alcanzable sólo previa petición expresa (en vía administrativa y/o en la judicial) en los supuestos de imposible o difícil reparación de los daños y perjuicios que se seguirían de la ejecución o nulidad del acto administrativo”⁵¹.

En esa línea, MARTÍN FERNÁNDEZ la ha definido, referida ahora al ámbito tributario, como “aquella medida cautelar que paraliza, en vía de recurso, la ejecución del acto tributario impugnado a solicitud del particular y produce efectos mientras no se levante de forma expresa o como consecuencia de la resolución del recurso”⁵².

Debemos recordar, asimismo, como destaca HURTADO GONZÁLEZ, que la suspensión ha sido definida por el TS en el Auto de 17 de marzo de 1990 como “una medida cautelar que tiene por finalidad impedir que resulte ineficaz la decisión que ponga fin a la impugnación”⁵³.

Por tanto, una vez expuesta la teoría sobre la autotutela administrativa, y a la luz de estas definiciones doctrinales, estamos en disposición de repasar las características generales de las medidas cautelares, traducidas a los siguientes principios en los que podemos ya

⁵⁰ GUERRA REGUERA, M., *Suspensión de actos administrativos tributarios*, Comares, Granada, 1999, pág. 14.

⁵¹ PAREJO ALFONSO, L., “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.49, 1986, págs. 26-27.

⁵² MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 32.

⁵³ HURTADO GONZÁLEZ, J.F., La impugnación y suspensión de los requerimientos de información tributaria sobre terceros. *Impuestos*, nº.1, Sección Doctrina, Quincena del 1 al 14 Ene. 2003, Año XIX, Ref. D - 2, Tomo I, Editorial LA LEY, pág. 137.

vislumbrar los fundamentos jurídicos de la institución de la suspensión, como medio de flexibilización de la ejecutividad del acto administrativo⁵⁴.

a.) La instrumentalidad, en tanto en cuanto la medida cautelar no puede tener autonomía propia si no va ligada a un acto o actuación de la Administración (o ausencia de ambos) a la que el particular se opone, siendo ésta la pretensión principal a la que se vincula indefectiblemente la solicitud de suspender su ejecución.

Es cierto que, siendo la suspensión un incidente tramitado dentro del procedimiento administrativo o judicial se configura como una fase instrumental del proceso principal.

Sin embargo, a este respecto es mayoritaria la posición de la doctrina nacional a favor de la autonomía del proceso cautelar⁵⁵.

⁵⁴ Autores Varios (AAVV). “Reclamaciones económico-administrativas, Recurso potestativo de reposición y Procedimientos especiales de revisión”. *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., pág. 1003. GRAU CRUZ, M.A., “La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación (Comentario a propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 25 de enero de 1995). *Crónica Tributaria*, nº.80, 1996, págs. 139-140.

⁵⁵ Hay autores que constatan la conversión del incidente de suspensión de los actos administrativos en proceso cautelar independiente del principal. Y para ello se incide en la posibilidad de apelación y revisión de la medida cautelar en función del cambio de circunstancias, ejecutable y prescriptible. PARADA VÁZQUEZ, J.R. en el “Prólogo” a la obra de CHINCHILLA MARÍN, C., “*La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*”, ob. cit., pág. 18.

Asimismo, CORTÉS DOMÍNGUEZ considera que el elemento esencial es que hay un auténtico derecho procesal a la cautela y al aseguramiento de la tutela plena de las sentencias, es decir a evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso. Al fin y al cabo, concluye el citado autor, las medidas cautelares se adoptan bajo unos presupuestos procesales distintos y con un procedimiento distinto del principal. CORTÉS DOMÍNGUEZ V., *Derecho procesal*, Tomo I, volumen II de la obra colectiva de V. Gimeno Sendra, V. Moreno Galena, J. Almagro Nosete y el autor citado. Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 1989, pág. 468.

De ahí que, según esta doctrina, no cabe hablar de simple incidente ya que su resolución es independiente de la cuestión principal. Por ello GONZÁLEZ PÉREZ considera que estamos ante un auténtico proceso especial por razones jurídico-procesales, ya que su finalidad es facilitar los efectos de otro proceso principal. GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, I, 3ª Edición, Civitas, Madrid, 1998, pág. 49.

En este punto procede constatar, que gran parte de los argumentos de la tesis favorable a la autonomía del proceso cautelar se refieren a aspectos esencialmente procesales.

Frente a dicha postura, también existen en la doctrina algunas opiniones que inciden en la subordinación del proceso cautelar al principal. Para otros autores, la autonomía procedimental que puede predicarse de

Dentro del ámbito tributario, (y específicamente en la vía económico-administrativa), es cierto que también se abre paso la tendencia a la autonomía del proceso cautelar, habida cuenta de que, en realidad, la adopción o no de la medida no es un requisito previo o necesario para tramitar la reclamación, ya que no puede aplazarse hasta que se decida el fondo del asunto. A fin de cuentas, la medida cautelar sólo tiene sentido para asegurar la posterior efectividad de la resolución, por lo que debe tramitarse por su propio cauce, sin que quepa la obstaculización de ambos procesos⁵⁶.

algunas medidas cautelares con presupuestos propios no justifica por sí misma la autonomía de un proceso cautelar. Y ello, no sólo por la necesaria dependencia del procedimiento cautelar respecto al principal, sino también por la falta de unidad de los diferentes procedimientos cautelares que deben adaptarse a cada situación sustancial que se garantiza. SERRA DOMÍNGUEZ, M.Á. y RAMOS MÉNDEZ, F., *Las medidas cautelares en el proceso civil*, Editorial Industrias Gráficas M. Pareja. Barcelona, 1974, pág. 14.

A lo anterior CHINCHILLA MARIN responde, en primer lugar, que, si la subordinación de las medidas cautelares respecto al juicio declarativo impidiera hablar de un proceso cautelar autónomo respecto al principal, por la misma razón no cabría hablar de un proceso de ejecución autónomo del declarativo por su dependencia de este último. Si bien es cierto que no cabe ejecución sin sentencia declarativa, sin embargo, sí es posible adoptar una medida cautelar sin que haya juicio declarativo, ya que, esas medidas pueden adoptarse antes de interponerse la demanda, teniendo vigencia propia hasta que desaparecieran en caso de no interponerse finalmente el recurso correspondiente. En segundo lugar, si la autonomía procedimental no es suficiente para defender la autonomía del proceso cautelar, tampoco la falta de unidad procedimental sería razón suficiente para rechazar dicha sustantividad propia. CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., págs. 54 y 55.

⁵⁶HUESCA BOADILLA, R., “La Suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa”, *CT*, nº.41, 1982, pág. 53.

En el mismo sentido, NIEVES BORREGO en la vía de revisión económico-administrativa afirma que la suspensión “es un verdadero proceso administrativo y no un simple procedimiento”. NIEVES BORREGO, J., *El proceso económico-administrativo de suspensión en Derecho español*, Madrid IEF, 1975, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1975, págs. 44-46.

No obstante, y referido a la misma vía de revisión económico-administrativa, el profesor SAINZ DE BUJANDA es contrario a esta tesis al considerar, en primer lugar, que en todo proceso son necesarias tres partes y en el proceso cautelar sólo existe la Administración y el reclamante. En segundo lugar, si el sujeto que juzga y decide debiera ser un órgano estatal independiente, cuando la Ley General Tributaria (artículo 83.2 de la vigente norma) dispone que la función de resolución de las reclamaciones económico-administrativas se ejerce de forma separada a la de aplicación de los tributos está admitiendo implícitamente su naturaleza puramente administrativa. Por ello, concluye dicho autor, la suspensión de los actos administrativos impugnados en vía económico-administrativa, “se canaliza, como esta misma, en un procedimiento administrativo de resolución”. SAINZ DE BUJANDA, F., Prólogo a la obra de NIEVES BORREGO J. *El proceso económico-administrativo de suspensión en Derecho español*, ob. cit., pág. 11.

Resulta también interesante destacar que, desde el punto de vista del examen de los fundamentos jurídicos de las medidas cautelares, se llegaría a resultados similares a la tesis mayoritaria de la doctrina sobre la autonomía del proceso cautelar.

Para ello acudimos a los dos criterios tradicionales de la justicia cautelar (que serán objeto de estudio en profundidad en el siguiente Capítulo): ponderación de intereses y en mayor medida al *periculum in mora*. En cuanto al primero su justificación proviene de su propia naturaleza, ajena a las vicisitudes del proceso principal ya iniciado. La mayor o menos relevancia del interés público o del particular puestos en juego y que puede ser decisiva para decidir sobre la suspensión del acto, no influye *per se* en la adopción final de la resolución del proceso principal, respondiendo pues a diferentes ámbitos: se puede suspender el proceso por justificarse el daño irreversible al interés particular, pero ello no implica, que al particular le asista finalmente el derecho en la cuestión principal controvertida. Como tampoco la no suspensión del acto podría ser indicio de que a la Administración le pudiera asistir la razón.

Respecto al segundo, es precisamente el fin de evitar los efectos perjudiciales que la demora del proceso principal puede provocar sobre la efectividad del derecho a la tutela judicial, lo que justifica por sí mismo la desvinculación con las actuaciones del procedimiento cautelar. Es decir, el *periculum in mora* dota de argumento por sí mismo a la tesis que propugna la autonomía del proceso cautelar: la decisión sobre la suspensión

Asimismo, debemos recordar que, por ejemplo, en esta misma vía económico-administrativa el artículo 40.1 in fine del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), dispone que, " *La solicitud de suspensión que no esté vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a dicha solicitud carecerá de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión*". Previsión reproducida en el Apartado Cuarto 4.2.2 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (RSEH).

sólo tiene sentido si se desvincula de las vicisitudes del proceso principal ya que nace para evitar justamente los efectos negativos de su prolongada tramitación.

Sin embargo, la vinculación entre ambos procesos en apariencia se reforzaría si primamos el *fumus boni iuris*, donde la apariencia de buen derecho de la pretensión principal es clave para adoptar la medida cautelar. En este sentido, la probable prosperabilidad del recurso principal es la que favorecería la decisión del juez cautelar favorable a la suspensión. Sin embargo, no podemos olvidar, que un dogma de la justicia cautelar es justamente la imposibilidad de adelantar el juicio del proceso principal, por lo que, en última instancia, la apariencia de buen derecho tendría también sus límites para constituir argumento contrario a la autonomía del proceso cautelar.

b.) Derivado de lo anterior, y sin que sea incompatible con la prevención apuntada por buena parte de la doctrina sobre su autonomía del proceso principal, la medida cautelar se caracteriza por **la temporalidad, provisionalidad o transitoriedad**, y ello en un doble sentido a nuestro juicio:

- Por un lado, podrán adoptarse y no alzarse dichas medidas dependiendo de que se mantengan las circunstancias prefijadas por el legislador lo cual lleva también **a la fungibilidad** de la medida cautelar, en el sentido de que su provisionalidad da lugar a su fácil revisión o modificación.
- Por otro lado, la medida cautelar pierde su eficacia cuando recae resolución o sentencia final del proceso principal. La autonomía proclamada *ut supra* del proceso cautelar respecto del principal, desaparece en cuanto se resuelve de forma definitiva sobre la conformidad o no a derecho del acto objeto de suspensión.

Según lo expuesto, resulta fundamental contestar a la primera y tradicional crítica que surge en cuanto a que las medidas cautelares llevan a adelantar el juicio del proceso principal, lo cual resultaría reprochable. Sin embargo, esta crítica es fácilmente rebatible ya que, **en realidad las medidas cautelares tienden precisamente a garantizar la ejecución del acto que resuelve el procedimiento principal. Es decir, no enervan su**

validez sino su eficacia y sólo de forma temporal y provisional. Como afirma algún autor, **la suspensión es una medida tendente a asegurar la integridad del objeto litigioso (en vía de recurso), o a garantizar la imposición del criterio del órgano superior que ejerce la tutela sobre el autor del acto, en tanto se produce la decisión definitiva sobre la validez del mismo**⁵⁷.

c.) La urgencia en resolver sobre su procedencia y, en su caso, adoptar la medida cautelar, lo cual explica y justifica las peculiaridades de las condiciones de las mismas.

En esta característica podemos adivinar ya uno de los valores superiores que constituyen el andamiaje dogmático de la suspensión y que ya hemos apuntado, como es la celeridad necesaria en su adopción y que se traduce en uno de sus fundamentos jurídicos como es el criterio del *periculum in mora*. Es decir, el peligro que para la finalidad legítima del recurso puede derivarse del retraso en la tramitación y resolución del recurso principal, y del que la medida cautelar no es más que un instrumento.

d.) La proporcionalidad, que vincula los medios empleados con el fin perseguido con la medida cautelar. Directamente relacionada con la ponderación de intereses como criterio esencial de la justicia cautelar, evita la adopción de medidas desproporcionadas al daño que se quiere evitar, y que de ello pudieran derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación. Aunque citada en el último lugar, constituye la piedra angular en torno a la que el legislador articula el ámbito cautelar, tanto en vía administrativa tributaria o no como en vía contencioso-administrativa.

⁵⁷ CAZORLA PRIETO, L.M.^a y ARNALDO ALCUBILLA, E., *Temas de Derecho Constitucional y Derecho Administrativo*. ob. cit., pág. 835.

De dicho principio podemos extraer otro rasgo que podría participar de la proporcionalidad y ponderación de intereses, como es **la funcionalidad**, o adaptación de la medida cautelar a la naturaleza de derecho que se ejercita o pretende⁵⁸.

Una vez expuestas las características que concurren en las medidas cautelares, podemos deducir que la suspensión de la ejecución del acto, como su modalidad principal, supone una excepción, o, mejor dicho, matización al privilegio de autotutela ejecutiva y al principio de eficacia como justificación del mismo.

Y la medida cautelar como respuesta al privilegio de autotutela administrativa, puede articularse a través de dos ejes principales:

- Por un lado, la justicia cautelar responde a la necesidad de una **conciliación de intereses que habrá que ponderar**. Junto a un interés público ya no intocable, se aboga por el reconocimiento de la existencia de un interés particular, que puede sufrir un mayor daño derivado de la ejecución del acto que el que pudiera afectar al interés colectivo, y que es tan digno de protección como éste.

La ponderación de intereses entronca con el principio de proporcionalidad exigida a toda medida cautelar: una vez admitido que puede haber intereses privados igualmente dignos de protección, habrá que valorar si pueden prevalecer sobre el pretendido interés público, o por el contrario seguiría existiendo un interés público prevalente que evitara la suspensión del acto administrativo.

- Por otro lado, dicha ponderación se enmarca dentro del ejercicio del **derecho del particular a recurrir y poder defender de forma efectiva ese interés contra una actuación administrativa**, sin tener que sufrir los efectos de ésta por anticipado, antes de resolverse sobre su conformidad o no a derecho. Es decir, lo que cabe definir como la más relevante manifestación de la efectividad en el ejercicio del

⁵⁸ CORTÉS DOMÍNGUEZ V., “Las medidas cautelares”, en la obra colectiva, *Derecho Procesal*, Tomo I, Vol. II. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990, pág. 520.

derecho fundamental a la tutela judicial por los particulares consagrada en el artículo 24 de la CE.

La evolución normativa y jurisprudencial se ha encaminado a “suavizar” la rigidez del marco tradicional de la suspensión, que no permitía garantizar al administrado sus derechos legítimos, abogando en primer lugar por la conciliación de los intereses en presencia. Junto a ello, posteriormente, la CE ha dado mayor impulso y el debido amparo a la atenuación de la regla general de la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos, dotando de contenido a la justicia cautelar como una derivación del derecho a la tutela judicial efectiva⁵⁹.

B.) La suspensión y la conciliación del interés público y privado.

En función de lo que acabamos de exponer, la suspensión como contrapeso a la *vis atractiva* de la ejecutividad/ejecutoriedad del acto administrativo, encuentra argumentos para dejar de ser una medida excepcional.

Y para ello, una parte significativa de la doctrina consideraba que, en primer lugar, procedía conciliar los intereses enfrentados en una posición de cuasi-igualdad. Frente al privilegio de autotutela que justifica la actuación de la Administración por su defensa y gestión de los intereses públicos o generales, existe un interés privado que por sí mismo merecía ser amparado. Lo anterior suponía apartarse de la postura tradicional que no tenía en cuenta, a la hora de acordar la suspensión del acto el valor intrínseco de dicho interés, sino sólo la reparabilidad económica o no del daño que la ejecución del acto le pudiera suponer⁶⁰.

⁵⁹ AAVV, “Reclamaciones económico-administrativas, Recurso potestativo de reposición y Procedimientos especiales de revisión”, ob. cit., pág. 1004.

⁶⁰ LÓPEZ RAMÓN, F., “Límites constitucionales de la autotutela administrativa” Texto de la comunicación presentada en las XII Jornadas de Estudio del Servicio Jurídico del Estado, sobre

Surge entonces la idea de ponderar los intereses en juego. De esta forma, ya no puede afirmarse la preeminencia absoluta del principio de ejecutividad del acto administrativo, como si el mismo viniera impuesto por el interés público, pero tampoco que se admitan los efectos suspensivos inmediatos por la mera interposición del recurso, lo cual tendría consecuencias paralizadoras no justificadas de la actuación de la Administración (colisionando con el principio de eficacia del artículo 103 de la CE)⁶¹.

En este punto, nos interesa destacar cómo ha evolucionado dicho criterio hacia un aspecto que creemos fundamental en la evolución de la justicia cautelar: se ha pasado de considerar el riesgo de que el interés público se imponga acríticamente, a introducir un nuevo criterio clave, **como es la valoración y ponderación de forma simultánea tanto del interés público como privado, no por oposición entre ambos sino por su complementariedad.**

Según PONT MESTRES, “la guía básica que ha de seguirse de pauta es la del equilibrio, sensatez, moderación y ecuanimidad en la valoración de los intereses aparentemente contrapuestos y en los daños y perjuicios susceptibles de producirse en dichos intereses legítimos...”⁶².

“Introducción a los derechos fundamentales”, *Revista de Administración Pública*, nº.115, 1988, págs. 69-71. TORNOS MAS, J., “La suspensión judicial de la eficacia de los actos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. *Revista Jurídica de Cataluña*, nº.4. 1986, págs. 89-90. GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “Apariencia de bien derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario”, Cit. en AAVV, *La protección jurídica del ciudadano*, Tomo II, Estudios en homenaje al Profesor Jesús González Pérez, Civitas, Madrid, págs. 1158 y ss.

⁶¹ CHINCHILLA C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., págs. 177 y ss.

⁶² PONT MESTRES, M., “*La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*”, ob. cit., págs. 94-95.

Como acaba afirmando dicho autor, “En definitiva, el interés general es interés de todos y, en cierta manera y hasta cierto punto, todos los ciudadanos lo sirven, si bien la Administración es, o al menos debe ser, su servidora principal. Y de este interés general forma parte destacada, según entiendo, el respeto debido a los derechos fundamentales de las personas que la Constitución reconoce expresamente. Y esos derechos están en la órbita del interés general en razón a que, si son derechos de las personas y de cada persona, su carácter de derechos fundamentales les hace trascender del marco individual para entroncarse en el del bien

Cabe afirmar lo acertado de dicha posición, ya que, términos como ecuanimidad y moderación coadyuvan a la consecución de vías y caminos que conducen hacia una mayor igualdad de armas y equilibrio en la relación jurídico-administrativa a través de la figura de la justicia cautelar. Como afirma ARAGONÉS BELTRÁN, ya en el ámbito tributario, “Eficacia recaudatoria sí; proclamación y respeto a las garantías jurídicas de los ciudadanos también. Conseguir el equilibrio entre unas y otras ha de ser el empeño de todo Estado de Derecho”⁶³.

Se debe, pues, dejar sentada como premisa la superación de la concepción de identificar el interés público con el acto administrativo y su autotutela, y el interés particular con el del individuo recurrente⁶⁴.

A este respecto, FERNÁNDEZ PASTRANA califica como falso silogismo que el interés público debe siempre prevalecer sobre el particular en caso de conflicto, ya que el acto administrativo es portador del interés general confiado a la Administración, por lo que debería primar la ejecutividad del acto administrativo por convenir al interés general⁶⁵.

Creemos que, a pesar de algún pronunciamiento vacilante del TS en tal sentido aun después de la CE, (Autos de 16-05-1983 y 10 de julio de 1984), dicha visión del interés

común, esto es en el del interés general. (...). PONT MESTRES, M., “*La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*”, ob. cit., págs. 19-20.

⁶³ ARAGONÉS BELTRÁN, E. “Vía de apremio: eficacia y garantías”. *Gaceta Fiscal*, nº.119, Mayo 1993, pág. 160.

⁶⁴ Buena culpa de ello, a nuestro juicio tuvo el espíritu que animó el régimen de suspensión de la LJCA de 1956 del que hablaremos enseguida. Nos referimos en concreto, cuando el legislador matiza el supuesto de suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación en su Exposición de Motivos al decir que deberá ponderarse “...ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión, con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego”.

⁶⁵ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M. “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 288. En este sentido, PONT MESTRES considera que ese interés general ni es patrimonio ni lo monopoliza la Administración, la cual ha de adaptarse a las pautas constitucionales, sin que pueda justificarse ya la invocación al interés general, siendo tan sólo un tópico “sobado”, “al que acude como socorrido refugio”. PONT MESTRES, M., *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*”, ob. cit., pág. 92.

público ha sido paulatinamente superada, ya que por dicho camino la institución de la suspensión simplemente quedaría vacía de contenido.

Y ello, por varios motivos apuntados: desde el más obvio como puede ser el hecho de que ese individuo pueda a su vez ser portador de intereses sociales o colectivos, hasta un motivo de más elaboración jurídica como es el hecho de que cualquier actuación administrativa no ajustada a la legalidad deja de ser portadora de los intereses públicos “*per se*”. El autor citado cita la desviación de poder como ejemplo de acto administrado que ha dejado ya de perseguir el interés general⁶⁶.

En definitiva, no podemos olvidar que, desde el reconocimiento constitucional de los derechos fundamentales, sobre todo el de tutela judicial efectiva, la defensa de los derechos individuales es también cuestión de interés público. Ello tiene su reflejo en el artículo 9.2 de la CE, al obligar a los poderes públicos a promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

Por tanto, desde el momento en que consideremos que existe un interés particular que puede ser tan digno de protección como el interés general, y que además puede ser también portador de un interés público de forma implícita, estaremos en disposición de admitir que la suspensión de la ejecución del acto administrativo puede ser más que una opción que permita conciliar ambos intereses, entre otras cosas porque ambos intereses han podido fundirse y coincidir en sus fines.

Dicha conciliación se articulará a través de una ponderación de intereses, tal y como veremos al estudiar este criterio de la justicia cautelar, y que, a su vez, conlleva la aplicación de la proporcionalidad, principio clave que le da contenido.

⁶⁶ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 290.

C.) La suspensión y el derecho de oposición al acto administrativo.

De todo lo expuesto debemos matizar, que no negar, el privilegio de autotutela para hacerlo compatible con los intereses de la otra parte de la ecuación de la relación jurídico-administrativa.

Pero la necesidad de conciliación de intereses se pone realmente a prueba desde el mismo momento en que el particular manifiesta su disconformidad con esos actos de la Administración que se presumen legítimos y válidos, alegando y justificando la vulneración de la legalidad. Es aquí donde se produce el conflicto de intereses que el derecho debe regular. Y es aquí donde surge la institución de la suspensión del acto como conciliadora, no ya entre un interés general y particular, sino entre la autotutela y el interés del particular concretado ya en el derecho a la acción y al recurso.

Es por lo que, el otro eje esencial de la justicia cautelar como respuesta a la autotutela administrativa, surge al **cuestionarse la intangibilidad del acto como consecuencia más extrema de dicha autotutela.**

En este sentido PARADA VÁZQUEZ consideraba que en la vía contenciosa no partimos de un acto administrativo previo ejecutorio, sino de una actuación administrativa obstaculizada por la oposición de un tercero, titular de un derecho que nace de la Ley, y cuya primacía sobre los actos de la Administración señalan a ésta los límites de su privilegio de autotutela. Existen, según el autor, dos esferas de funcionamiento de la Administración: la de la gestión del interés público propiamente dicha realizada espontáneamente, (por ejemplo, proveer servicios, obras, consulta de la utilidad pública, etc.), y la que se encuentra con los intereses individuales con los que entra en conflicto y reclaman contra dicha actuación administrativa. Pues bien, en esta segunda esfera es cuando surge lo contencioso, ámbito donde hay que esperar una igualdad de armas semejante al proceso civil, por lo que no cabe hablar de actos ejecutorios desde que se manifiesta oposición por el particular. Por tanto, la continuación de la actividad administrativa y la ejecutoriedad del acto sólo puede tener lugar después de recaído el

pronunciamiento judicial. Es decir, una vez planteado el conflicto, al menos judicial, estamos ante una lucha entre dos partes en igualdad de armas, “con cierta analogía con los juicios de los Tribunales en materia civil”⁶⁷.

Compartimos este cuestionamiento de la intangibilidad misma de la decisión ejecutoria que implica el acto administrativo, y cuyo aspecto más criticable se pone de manifiesto en cuanto el particular pretende frenar la actuación de la Administración ejerciendo su derecho a la oposición amparado por la ley.

A reserva de un estudio posterior más detenido, la importancia del derecho al recurso, como matización al privilegio de autotutela administrativa, y, por ende, al de la no suspensión del acto, ha tenido calado en la doctrina jurisprudencial. Así, debemos de recordar el Voto particular formulado por el Magistrado Manuel V. Garzón Herrero a la STSJ de 21 de abril de 2010, (ES:TS:2010:2432): “*el principio de ejecutividad de los actos administrativos no es una consecuencia que derive inexorablemente de la esencia de los actos administrativos, sino que es un mero privilegio que ha de ser interpretado restrictivamente*”⁶⁸.

En su significativa Sentencia 76/1990, de 26 de abril, el TC (ES:TC:1990:76), ya sostenía que, “*en la vía contencioso-administrativa la presunción de legalidad del acto administrativo (...) no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la*

⁶⁷ PARADA VÁZQUEZ, J.R., “Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso”, ob. cit., pág. 77.

⁶⁸ Asimismo, estamos de acuerdo con que, la plena validez del acto administrativo puede tener su sentido en tanto en cuanto no fuera objeto de impugnación, (y tampoco per se sino al menos en virtud del principio de eficacia para la gestión de los intereses públicos). Pero cuando el acto administrativo es objeto de impugnación el panorama cambia, ya que el privilegio de autotutela ha de someterse a juicio y valoración en aras del derecho de defensa del particular y en una igualdad de armas.

En este sentido, diversos autores denuncian que en el proceso impugnatorio esa presunción operaría como un infundado privilegio de la Administración que pugna con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, pues “*la Administración [no] ostenta el monopolio de la verdad*” por lo que “*el acto impugnado lo único que aporta al proceso con la cualidad de cierto es su existencia*”. NAVARRO SANCHÍS, F.J., “El discreto encanto de la sentencia desestimatoria (y II)”, *El Economista*, 30 de mayo 2011. GARZÓN HERRERO, M.V., “La prueba en materia tributaria”, *Ponencias del VI Congreso Tributario CGPJ/AEDAF*. Alicante, 2010.

prueba, (...), sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución (...)” (Fundamento de Derecho Séptimo).

Pues bien, en nuestra opinión, el derecho a cuestionar administrativa y judicialmente la conformidad a Derecho del acto, es la clave para poder entender la institución de la suspensión como clara excepción a la autotutela administrativa. **Esto es, desde el momento en que el particular hace ejercicio de su derecho a impugnar el acto administrativo, dicho privilegio debe matizarse al ponerse en cuestión, justificándose la necesidad de la institución de la suspensión como instrumento para evitar la desigualdad en el proceso.**

Esta última, no sólo es una excepción, sino que quizás precisamente por esa razón sea la figura que mejor sirva de referencia para entender en su justo contorno la presunción de legitimidad del acto administrativo. Si dicha presunción no tuviera límite, no tendría sentido siquiera la existencia del derecho de los particulares a oponerse a ellos. Es decir, acabaríamos afirmando la intangibilidad del acto administrativo, postura desde luego insostenible, sobre todo a la vista del derecho a la tutela judicial efectiva.

Por tanto, creemos que, en el ámbito de la justicia cautelar, con la figura de la suspensión podemos encontrar una forma de articular, tanto la conciliación de intereses como el derecho a la tutela judicial efectiva como fundamento y, a su vez, del necesario límite, freno o matización a la presunción de legitimidad del acto administrativo. Todo ello orientado a la deseable igualdad de armas en la relación jurídico-administrativa.

Con la recepción de la medida cautelar en nuestro ordenamiento jurídico, hay autores que consideran que se intenta conseguir un equilibrio entre la autotutela administrativa, como

garantía de los intereses generales, y los intereses de los particulares en obtener una tutela judicial efectiva⁶⁹.

Para ARIAS VELASCO, según el TC el privilegio de ejecutividad y ejecutoriedad no vulnera *per se* el derecho a la tutela judicial efectiva, pero ello es así, añade el autor, precisamente porque la procedencia de la suspensión puede ser sometida a la tutela de los tribunales. De ello se desprende que sí que es inconstitucional cualquier interpretación o cualquier práctica administrativa que permita ejecutar el acto impugnado antes de que el solicitante de la suspensión haya tenido oportunidad de que su petición sea sometida a la decisión de un órgano judicial⁷⁰.

Y ante la pugna entre dos valores fundamentales, la autotutela para satisfacer el interés público amparado en el principio de eficacia administrativa, y el derecho a la defensa del particular, surge la suspensión como flexibilizadora del primero y que da entrada al derecho a la acción.

Es el propio TC el que destaca ese pulso entre los dos valores fundamentales, y así en la Sentencia 66/1984 (ES:TC:1984:66), a la que nos referiremos en diversas ocasiones, ya se afirmaba que el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface “*facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión del Tribunal, y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión*” (Fundamento de Derecho Tercero).

Para posteriormente, en la citada Sentencia 238/1992 de 17 de diciembre (ES:TC:1992:238), afirmar que:

⁶⁹ Pues, como ha señalado OSORIO ACOSTA: “Se trata de una figura que introduce un principio de equilibrio entre prerrogativa de la Administración y garantías jurídicas de los particulares”. OSORIO ACOSTA, E., *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 34.

⁷⁰ ARIAS VELASCO, J., “El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo”, en la obra colectiva, *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, ob. cit., pág. 31.

“... la acomodación a la Constitución de tal prerrogativa – se refiere a la ejecutividad de las decisiones de la Administración – no permite desconocer que, en determinadas circunstancias, su ejercicio pudiera implicar, cuando el acto administrativo hubiera sido impugnado en vía jurisdiccional, una merma en la efectividad de la tutela judicial”.

Pero ello no implica, como dice CHINCHILLA MARÍN, que la simple denegación de la suspensión o de cualquier medida cautelar suponga la vulneración del derecho del artículo 24 de la CE, ni que la simple interposición del recurso permita suspender el acto administrativo. Sólo si con la misma padeciese irreversiblemente un derecho fundamental se estaría violando la tutela judicial efectiva⁷¹.

Por tanto, y como afirma GUERRA REGUERA, estamos ante una “nerviosa tensión” entre dos principios encontrados. Para dicho autor primar la suspensión del acto tras la interposición del recurso originaría un serio perjuicio a los intereses públicos quedando la Administración condenada a la inoperancia, pero si abogamos por la ejecutividad y ejecutoriedad hasta sus últimas consecuencias, muchas situaciones quedarían sin posibilidad de rectificar en perjuicio de los particulares y de forma injusta. El autor acaba encontrando el ansiado equilibrio en *“la posibilidad de suspender la ejecución del acto administrativo cuando concurran determinadas circunstancias”*⁷².

A este respecto, el TC ha insistido en numerosas ocasiones, en las “grandes dotes diplomáticas” que ostenta la suspensión y en la trascendencia de su papel como fórmula conciliadora. Y así, en la citada anteriormente Sentencia 238/1992 de 17 de diciembre (ES:TC:1992:238) considera que:

“(…) La potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde así a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del

⁷¹ CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 60.

⁷² GUERRA REGUERA, M. *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 13.

pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional, esto es, de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede (contra lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución) desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de situaciones contrarias al derecho o interés reconocido por el órgano jurisdiccional en su momento. La tutela judicial, por imperativo constitucional, ha de ser efectiva...Por ello es preciso reiterar ahora lo que afirmamos en nuestra Sentencia 14/1992, Fundamento Jurídico 7º que “la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que caiga en el proceso (...)” (Fundamento de Derecho Tercero).

En definitiva, dicha pugna se resuelve a través de un doble objetivo, que resume acertadamente MARTÍN FERNÁNDEZ: “la suspensión no supone un ataque frontal a los privilegios reconocidos a la Administración en nuestro ordenamiento. Más bien se trataba de instaurar o potenciar las medidas jurídicas precisas que permitan garantizar una tutela judicial efectiva sin debilitar los medios tendentes a conseguir una actuación administrativa eficaz⁷³. Según el profesor TORNOS MAS, “este doble objetivo es el que confiere toda su importancia a la técnica cautelar de suspensión judicial de la eficacia de los actos, como técnica jurídicamente prevista para combatir el retraso que todo proceso conlleva”⁷⁴.

Finalmente, GUERRA REGUERA acaba afirmando que, si bien nadie duda del papel conciliador que la suspensión en casos concretos tiene respecto a los dos valores constitucionales que pugnan, el problema surge a la hora de determinar con exactitud esas

⁷³ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 28-29.

⁷⁴ TORNOS MAS, J. “La suspensión judicial de la eficacia de los actos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, ob. cit., pág. 73.

condiciones que se requieren para su concesión, y es entonces cuando aparecen las desavenencias ⁷⁵.

Finalmente, cabe anticipar que la tensión entre el principio de ejecutividad y el derecho a la tutela judicial efectiva encuentra una fase más desarrollada en la figura de la suspensión sin garantías, como hito que lleva al extremo el ejercicio de ese derecho. Si la suspensión, por lo general, constituye una suerte de medida conciliadora entre ambos valores o principios, la posibilidad de suspender sin garantías parece aparcar ese carácter conciliador y mediador. En efecto, dicha medida supone una apuesta por la defensa a ultranza del derecho a la efectividad de la tutela el recurso de los particulares a fin de que éste no se vea frustrado por una ejecución prematura del acto antes de resolverse sobre su conformidad o no derecho.

En este punto, debemos volver a referirnos a la STSJ de 28 de mayo de 2020 como máximo exponente de la defensa del derecho a la tutela judicial efectivo plasmado en el recurso o derecho de oposición al acto. Recordemos que el TS en esta Sentencia otorga carta de naturaleza, no ya a la flexibilización del privilegio de autotutela mediante la suspensión del acto, sino a una verdadera limitación del mismo cuando existe mala praxis administrativa por la no resolución en plazo del recurso, que impide a la Administración ejecutar el acto al amparo de los efectos negativos del silencio administrativo. La quiebra de esa ejecutividad viene marcada por el derecho a la tutela judicial efectiva que no permite a la Administración aprovecharse del incumplimiento del deber de dictar resolución expresa en todo caso, en detrimento de los intereses del particular que ejerció en tiempo y forma su derecho de oposición al acto.

⁷⁵ GUERRA REGUERA, M., *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 15.

IV.) Las fases en la evolución de la justicia cautelar.

Hemos apuntado que la regla general tradicionalmente ha sido la no suspensión de la ejecución de un acto como nota característica e inseparable de la autotutela del acto administrativo. Es por ello que la justicia cautelar ha tenido que ir abriéndose paso en el ámbito de las relaciones jurídico-administrativas dominado por los principios de ejecutividad y ejecutoriedad. La historia de la justicia cautelar nace de la evolución de la autotutela administrativa, con las medidas cautelares siempre a la sombra de la mayor o menor primacía en cada momento de ese privilegio.

Veremos a lo largo de las etapas de este recorrido que, cuando por vez primera el legislador pareció abandonar su tradicional recelo hacia cualquier freno a la ejecutividad del acto administrativo mediante el reconocimiento legal de un supuesto de suspensión sin garantías a través de la LJCA de 1956 (perjuicios de imposible o difícil reparación) y de la LPA (nulidad de pleno derecho), fueron los tribunales, además de la Administración, los que, “sorprendidos” por dicho avance convirtieron en insatisfactoria la aplicación práctica de dicho régimen flexibilizador de la justicia cautelar.

Pero es a través del reconocimiento constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, cuando la justicia cautelar no sólo emerge como justificativa del derecho a recurrir y amparada por el mismo. El artículo 24 de la CE ofrecerá otra versión de la suspensión del acto administrativo, no como oposición del principio de ejecutividad, sino como complemento del mismo al que le da también sentido. La suspensión ya no se concibe como excepción a la ejecución del acto administrativo sino como derecho del particular a la hora de ejercer y defender sus intereses.

En el ámbito estrictamente tributario, la evolución de la institución ha sido especialmente lenta por el recelo del legislador, más interesado en la defensa del interés general por el temor a la pérdida o fracaso del ingreso público, olvidando quizá que los particulares forman también parte del mismo, y que todos y cada uno de ellos individualmente

considerados, son los que contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos en su conjunto.

Es cierto que la normativa administrativa sigue formulando el principio de ejecutividad del acto de manera similar en las sucesivas regulaciones del procedimiento administrativo común. Ahora bien, el contenido y la aplicación práctica de dicho principio ha variado significativamente, no tanto por el retroceso de la validez del mismo, sino por su matización o modulación de manos de principios, valores y derechos fundamentales, siendo el más influyente de ellos el derecho a la tutela judicial y que le han dado nuevo sentido.

Como razona VEGA BORREGO, nadie puede negar el cambio desde el histórico y ampliamente superado principio “*solve et repete*”, hasta el momento en que se empieza a reconocer la suspensión, automática en determinados supuestos (sanciones) o incluso sin garantías, para poder afirmar que la derogación singular del principio de ejecutividad no es la excepción sino lo habitual. En, cualquier caso, es indudable, continua el citado autor, que la citada línea evolutiva hacia la flexibilización del principio de ejecutividad mediante la admisión cada vez mayor de la suspensión de los actos, ha venido, “encendida e instigada, no tanto por la clara voluntad del legislador, basada en una concepción originaria de la necesidad de reforzar el principio de seguridad jurídica o de equilibrar relaciones, sino por la doctrina jurisprudencial, la cual ha sido realmente la que ha ido forzando la idea conceptual de una mayor equidad o equilibrio entre derechos individuales y potestades administrativas”⁷⁶.

En definitiva, hay que insistir en que la medida cautelar de la suspensión como expresión del equilibrio entre la autotutela declarativa y ejecutiva de los actos administrativos y el derecho a la tutela judicial efectiva, no ha sido fácil de alcanzar y que aún, creemos, que

⁷⁶ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2006, pág. 8.

tiene más posibilidad de recorrido. Lejos queda la decimonónica regla que obligaba a pagar si quiera para recurrir, reconociéndose después por vez primera que la suspensión no es una excepción sino un derecho, continuando con la posibilidad de suspender sin garantías en determinados casos, y finalizando el *iter* de esta institución por extender al derecho positivo dichos supuestos y desarrollarlos en toda la amplitud a impulsos de la doctrina jurisprudencial.

A.) La regla *solve et repete* y el rechazo a la suspensión del acto administrativo.

Para poder entender en toda su extensión la esencia de una institución jurídica resulta ineludible comenzar con el estudio de las figuras que la antecedieron en ese ámbito concreto, y poder valorar la realidad presente que es objeto de estudio.

En nuestro caso concreto, hemos de referirnos a la regla *solve et repete* como verdadero antagonista del derecho a la tutela judicial efectiva de los particulares y, en última instancia de la institución de la suspensión de los actos administrativos.

En efecto, acudimos a la definición más certera a nuestro juicio acuñada por MENDIZÁBAL ALLENDE, y que recoge la razón de ser de esta figura como, “aquella exigencia de que el demandante en el proceso contencioso-administrativo abone previamente las cantidades objeto de controversia judicial que adeude a la Administración Pública como consecuencia de una relación jurídico-tributaria o de una infracción administrativa, cuando se impugna la legitimidad del acto de liquidación o sancionador”⁷⁷.

Por su parte, GARRIDO FALLA pone más el acento en el carácter de deuda o crédito, (según la parte de la relación jurídica desde la que nos posicionemos), del acto

⁷⁷ MENDIZÁBAL ALLENDE, R. “Significado actual del principio “*solve et repete*””, *Revista de Administración Pública*, n°.43, 1964, pág. 120.

administrativo objeto ejecución: “la impugnación de cualquier acto administrativo que implique la liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene previamente a realizar el pago que se discute”⁷⁸.

De la definición anterior se deduce fácilmente que, en primer lugar, más que principio jurídico hay que considerarlo tan sólo como una regla, expresión que preferimos por la práctica inexistencia del mismo, ya que, su carácter meramente procesal, su carencia de fundamentación jurídica como luego veremos y el evidente fin pragmático que lo justifica no permiten elevarlo a la categoría de principio o valor informante del ordenamiento jurídico⁷⁹.

En esta línea, GARRIDO FALLA considera que, “La necesidad del previo pago, únicamente puede interpretarse como una regla de carácter procedimental o procesal que limita la posibilidad de recurrir, significando un injustificado privilegio administrativo”⁸⁰.

A pesar de la cierta contradicción en la jurisprudencia del TS (entre la Sala 3ª en Sentencias de 16 de marzo de 1962 y 23 de mayo de 1962 y la Sala 4ª en Sentencias de 24 y 31 de octubre de 1961), según CLAVERO ARÉVALO en nuestro Derecho Fiscal vigente no existía ningún precepto que, con carácter general, consagrara la regla *solve et repete*, siendo indicio de lo anterior la expresión utilizada por el legislador de 1956 al consignar expresamente “*en los casos en que proceda con arreglo a las leyes*”⁸¹.

⁷⁸ GARRIDO FALLA, F. “La ejecutividad del acto administrativo y la acción de oficio”, *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 588.

⁷⁹ MARTIN OVIEDO, J.M. “La decadencia de la regla “*solve et repete*” y la doctrina del Consejo de Estado. *Revista de Administración Pública*, nº.58, 1969, págs. 151-152.

⁸⁰ GARRIDO FALLA, F. “La ejecutividad del acto administrativo y la acción de oficio”, *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., págs. 588-589.

⁸¹ CLAVERO ARÉVALO M. “El problema de previo pago en la reciente jurisprudencia”, *Revista de la Administración Pública*, nº.41, 1963, págs. 170-173.

En este punto debemos hacernos eco de la doctrina pionera del Consejo de Estado sobre el significado de la misma, y que también confirma esa falta de consagración de la regla en nuestro derecho positivo, al menos en el ámbito fiscal.

Y así procede remitirse de nuevo a MARTIN OVIEDO en su análisis del Dictamen 33.097, de 29 de octubre de 1964 del Consejo de Estado. En primer lugar, se parte de dos premisas: el carácter del precepto, que constituye un privilegio para la Administración y una carga para el recurrente, y la falta de generalidad del mismo, dentro del procedimiento administrativo. A la luz de estas premisas, que no hacen más que constatar el menor predicamento de esta regla en nuestro derecho del que podía parecer, y la antítesis que supone respecto a la igualdad y equilibrio entre las partes en la relación jurídico-administrativa, el supremo órgano consultivo del Estado considera que la regla responde a una “*posición defensiva y de desconfianza hacia el administrado*”⁸².

Una vez definida la regla en su concepto y justificación, procede analizar su fundamento jurídico como es el principio de ejecutividad dentro de la autotutela administrativa.

Y en este sentido la tesis que parece ya mayoritaria en la doctrina es la **referida a la errónea consideración de la regla del previo pago como exigencia de la presunción de legitimidad o, en particular del principio de ejecutividad del acto administrativo.**

Dicha postura tiene a GARRIDO FALLA entre los más destacados representantes. En efecto, según este autor, el principio de ejecutividad propugna la no suspensión del procedimiento de apremio iniciado ya para hacer efectivo el crédito público, y ello con independencia o no de la interposición del recurso procedente. Y es en este punto, en el que se deduce la distinción de dicho principio con la regla de *solve et repete*, la cual únicamente añade un requisito o exigencia procesal previa del pago de la deuda para poder recurrir. Es decir, desde el principio de ejecutividad resulta indiferente el ejercicio

⁸² MARTIN OVIEDO, J.M., “La decadencia de la regla *solve et repete*” y *la doctrina del Consejo de Estado*”, ob. cit., pág. 174.

del derecho a la defensa a efectos de la no suspensión de la ejecución del acto, mientras que la regla estudiada condiciona la tutela judicial efectiva al pago previo de la deuda, lo cual supone obviamente una limitación, sino auténtica vulneración del derecho fundamental del artículo 24 de la CE y, en definitiva, un privilegio exorbitante e injustificado de la Administración⁸³.

En todo caso, y como apunta MENDIZÁBAL ALLENDE, la presunción de legitimidad constituye "...su perímetro o fundamentos negativo (de la regla solve et repete), puesto que resultaría inconcebible e inicuo el exigir el previo pago...si no se partiera de tal apariencia de legalidad..."⁸⁴.

En este punto, volvemos a traer a colación la doctrina sustentada por el Consejo de Estado en el ya meritado Dictamen nº 33.097 de 29 de octubre de 1964, según el cual:

“se rechaza la pretendida relación entre el requisito del previo pago y el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos, ya que esta relación es puramente formal y accidental; es decir, que establecida la regla solve et repete puede verse en ella unas inmediatas razones pragmáticas, una cierta consecuencia del principio de ejecutividad, pero sin que éste exija necesariamente para su efectividad el cumplimiento de esta regla...Y ello principalmente, porque la regla y el principio contemplan momentos muy diferentes en el transcurso del procedimiento, en tanto que éste mira al indetenible cumplimiento de los actos administrativos por la presunción de legalidad que les asiste, aquélla se limita a asegurar el cobro de los créditos a favor del Estado, imponiendo la carga del previo abono al administrado que pretende recurrir.”

⁸³ GARRIDO FALLA, F., “La ejecutividad del acto administrativo y la acción de oficio”, *Tratado de Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 589.

⁸⁴ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., “Significado actual del principio “solve et repete””, ob. cit., pág. 120.

Y concluye el Consejo de Estado que “...es perfectamente concebible, desde el punto de vista dogmático, que el principio de ejecutividad desarrolle toda su esencial misión tutelar de la acción administrativa sin necesidad de imponer y, menos aún, generalizar el requisito del previo pago”.

Descartado, pues, el apoyo jurídico en el principio de legitimidad y ejecutividad del acto administrativo, se ha intentado buscar una interpretación pragmática de la regla que serviría perfectamente para entender por qué se configura a nuestro juicio como el extremo opuesto de la institución de la suspensión de los actos tributarios.

De esta forma, MENDIZÁBAL ALLENDE, considera que “actúa en defensa de los intereses de la Administración Pública, contemplados con una mirada miope y sin trascendentalismos alguno”⁸⁵.

En esa línea, la finalidad de garantizar la efectividad del cobro del crédito público en la actualidad se consigue con otros medios menos gravosos para el particular y para su derecho a la defensa, como puede ser precisamente el desarrollo legal y doctrinal de la institución de la suspensión del acto administrativo de contenido económico.

En tal sentido, MARTIN OVIEDO habla de una fundamentación política de la regla *solve et repete*, según la cual, “Que al Estado le conviene que su actividad no se detenga, a pesar de los ardides de sus deudores, es cosa que nadie niega, sólo ocurre que en nuestros días existen otros procedimientos tan eficaces y más justos para lograr tal deseo”⁸⁶.

Pero no sólo eso, ya que la regla *solve et repete* a nuestro juicio es la pura negación de la existencia misma de la suspensión del acto administrativo, y más específicamente en el ámbito tributario.

⁸⁵ MENDIZÁBAL ALLENDE, R., “Significado actual del principio “solve et repete””, ob. cit., pág. 121.

⁸⁶ MARTIN OVIEDO J. M., “La decadencia de la regla solve et repete” y la doctrina del Consejo de Estado, ob. cit. págs. 163-164.

Hasta aquí hemos visto lo que no es sino un pretendido fundamento de la regla que se limita (y ni siquiera eso) a cuestiones pragmáticas, y ayuno de cualquier amparo sólido en el principio de legitimidad y ejecutividad del acto administrativo.

Veamos ahora cuales son los principios y valores más superiores susceptibles incluso de amparo constitucional y que sin duda que consideramos vulnerados por la meritada regla.

Antes aun de la consagración del principio constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, la regla *solve et repete* suponía ya un ataque **al principio de igualdad** de las partes en el proceso, y ello en una doble dirección: al imponer una mayor carga a los económicamente más débiles frente a los que no están en esa situación; y al quebrar aún más el equilibrio entre la Administración y el administrado, no sólo en su consideración de litigantes en vía judicial sino dentro de la misma relación jurídico-administrativa.

En cuanto a la incidencia de la regla *solve et repete* sobre el principio de igualdad, debemos referirnos inexcusablemente a la doctrina italiana, pionera en este aspecto como en general en el ámbito de la autotutela administrativa⁸⁷. Y así, para LOMBARDI la aplicación de la regla suponía un diferente tratamiento entre el contribuyente que económicamente se pudiera permitir la previa consignación para recurrir y el que no se encontraba en dicha condición. Es evidente, afirma el autor italiano, que el primero se encuentra con mayores y mejores posibilidades de hecho y de derecho para poder obtener la satisfacción de su derecho a la acción y recurso, el cual al fin y al cabo está constitucionalmente garantizado en virtud del principio de igualdad⁸⁸.

Suponía, pues, un privilegio para la Administración a la par que una exigencia o carga procesal para el particular, que implicaba una evidente restricción al derecho a acudir a jueces y Tribunales y pedir el amparo judicial.

⁸⁷ El Tribunal Constitucional de aquel país declaró inconstitucional la regla “*solve et repete*” por Sentencia de 31-05-1961, por contradecir el principio de igualdad ante la ley, proclamado en el artículo 3 de la Constitución de la República italiana.

⁸⁸ LOMBARDI, G., “Problemi costituzionali in materia tributaria”, *Temì tributaria*, n°.1, 1961, pág. 364.

Y el matiz, a nuestro juicio muy relevante, es la necesidad de exclusión de cualquier tipo de limitación al derecho a la tutela judicial efectiva **basada en circunstancias ajenas al proceso**, cuya finalidad fuera básicamente que la satisfacción del interés general no se viera frustrada, y que, respecto al ámbito tributario, se materializara en el aseguramiento de la recaudación de los créditos públicos.

En cualquier caso, el verdadero punto de inflexión que vació de todo contenido y fundamento (si alguna vez lo tuvo) vendría con la consagración constitucional como **derecho fundamental el de la tutela judicial efectiva de los ciudadanos del artículo 24 de la CE**. El exigir el previo pago de un crédito para poder recurrirlo, no sólo suponía una vulneración manifiesta del derecho al acceso a los jueces y tribunales, sino que como hemos dicho, desde una óptica más generalista suponía ignorar el principio de igualdad entre las partes de la relación jurídica, también reconocido constitucionalmente.

B.) El régimen de la Ley, de 27 de diciembre de 1956, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa.

En la evolución de la justicia cautelar, debemos detenernos en la normativa rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa y del procedimiento administrativo común.

La dicción de los artículos 122 y 124 de la LJCA de 1956, es sumamente significativa y por su importancia merecen su transcripción literal. Y así el artículo 122 disponía que:

“1. La interposición del recurso contencioso-administrativo no impedirá a la Administración ejecutar el acto o la disposición objeto del mismo, salvo que el Tribunal acordare, a instancia del actor, la suspensión.

2. Procederá la suspensión cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil”.

Y el artículo 124 completaba la regulación, en lo que ahora nos interesa, diciendo que:

“1. Cuando el Tribunal acuerde la suspensión exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, caución suficiente para responder de los mismos”.

Ya en el ámbito de la revisión administrativa, siguiendo dicho precepto, el artículo 116 de la LPA, reiteraba que:

“La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado, pero la Autoridad a quien compete resolverlo podrá suspender de oficio o a instancia de parte la ejecución del acuerdo recurrido, en el caso de que dicha ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”.

El artículo 122 de la LJCA de 1956, (junto con el artículo 116 de la LPA), anticipa de alguna forma el verdadero sentido de lo que luego se reconocerá con el artículo 24 de la CE, **ya que la exigencia de la irreparabilidad de los daños y perjuicios para suspender el acto está directamente relacionada con la exigencia de que el derecho a recurrir sea efectivo.**

No obstante, el período posterior supuso una “decepción” en las expectativas abiertas por el legislador, sobre todo en su interpretación por los Tribunales.

Como dice FERNÁNDEZ PASTRANA, se introdujo un cambio no sólo en la letra sino ante todo en el espíritu de la norma, incluyendo por vez primera un supuesto expreso, que permitiera la flexibilización de los Tribunales en la concesión de una suspensión que dejara de ser facultad discrecional y excepcional. En efecto, como apunta el autor, la ley “pretendía romper la idea tradicional de ser la suspensión una facultad discrecional del juzgador, al imponerla con términos imperativos (procederá dice el artículo 122.2) en los supuestos por el mismo previstos, aunque obviamente, sin limitar el arbitrio judicial

determinante, en cada caso concreto, de la concurrencia de los requisitos establecidos en la Ley, confiada en su apreciación”⁸⁹.

No obstante, resulta muy significativa la explicación que el mismo legislador quiere dar al régimen que acaba de instaurar. Y así se expresa el apartado 7 de su Exposición de Motivos:

“En orden a la suspensión, la Ley la admite cuando la ejecución hubiere ocasionado daños de reparación imposible o difícil. Al juzgar sobre su procedencia se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión, con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego. Respecto de la dificultad de la reparación, no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea valorable económicamente”.

De la normativa citada, conviene hacer dos puntualizaciones:

En cuanto a la primera de ellas, referida a la necesaria ponderación de intereses, cabe destacar que el avance que supuso la LJCA de 1956, que es objeto de matices por el propio legislador, fue calificativo de excesivo por cierta doctrina posterior a la ley.

En este sentido, cabe citar la opinión reacia de algún autor como MARTÍN RETORTILLO que se cuestiona el acierto de la ley al otorgar “tantas facilidades para la suspensión de la actividad administrativa”. En esta línea, las resoluciones administrativas no son sino, “determinaciones postuladas en un procedimiento administrativo concreto por los particulares que, si no quedan satisfechos al ser denegadas sus pretensiones, se vuelven airados contra esa Administración, que no se avino a sus particulares conveniencias; otras veces son demandadas por el interés público que, por un imperativo

⁸⁹ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “La situación anterior a la Constitución: antes y después de la Ley de 1956”, de la obra *La influencia de la Constitución en la Jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos*. *Revista de Administración Pública*, nº.120, ob. cit., págs. 277-278.

legal, en ocasiones por una exigencia legal acuciante, la Administración viene obligada a tutelar y satisfacer (...) Lograda la suspensión es de temer la maniobra dilatoria, el alargamiento injustificado del proceso contencioso-administrativo, para prolongar cuanto puedan una situación ventajosa”⁹⁰.

Al margen de las reservas sobre la intención del particular de demorar y dilatar siempre el procedimiento al solicitar la suspensión de un acto impugnado en vía judicial, resulta hasta cierto punto lógico que, si un daño irreparable para el interés privado puede ser motivo de suspensión, si ese daño se produce al interés público pueda también servir como justificante para la no suspensión. Por otro lado, creemos que no se puede pasar de una discrecionalidad y excepcionalidad en la concesión de la suspensión, a una generalidad sin control en su aplicación, menos aun cuando se venía del dominio casi absoluto del privilegio de la autotutela administrativa y del principio de ejecutividad del acto administrativo.

No obstante, la redacción de los preceptos seguía desprendiendo matices que limitaban el pleno ejercicio a la justicia cautelar. Y así, mientras que para el particular el daño ha de ser irreparable y además dejado a la apreciación del juzgador, en un principio bastaría “*algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero*”, es decir, cualquier daño no cualificado especialmente para exigir su compensación con una caución suficiente a cargo de aquél. Y es aquí donde esa desigualdad de armas podría manifestarse a la hora de ponderar los intereses en juego y valorar la procedencia de suspender el acto⁹¹.

Por otro lado, la otra puntualización derivada del artículo 122 es la relativa a la valoración de los perjuicios, al incluirse la indicación de que la irreparabilidad del daño

⁹⁰ MARTÍN RETORTILLO, C., *La suspensión de los actos administrativos por los Tribunales de lo Contencioso*. Ediciones Montecorvo, Madrid, 1963, págs. 51-52.

⁹¹ Es por ello que esta deficiencia, a nuestro juicio, fue corregida en la LJCA, cuyo artículo 130.2 contempla la posibilidad de denegar la medida cautelar, “...cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero. Es decir, ya se exige la gravedad de dichos perjuicios para el interés público y no cualquier lesión.

no dependiera sólo de la posibilidad de evaluación económica. Creemos que era una medida con la que el legislador, consciente de la indeterminación intrínseca del concepto, quería evitar la vaciedad de contenido del supuesto, habida cuenta de la tradición jurisprudencial que identificaba de forma irremediable la evaluación económica de los daños y perjuicios con la posibilidad de su reparación. Por tanto, el hecho de no limitar la irreparabilidad con la evaluación económica del daño suponía una nueva invitación a una adopción más flexible de la medida cautelar.

Asimismo, resultaba significativo que el daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero sirviera como criterio para exigir caución suficiente a fin de responder de los mismos, (artículo 124.1 de la LJCA de 1956), pero sin que en ese caso fuera suficiente negar la suspensión mientras que hubiera garantía. No obstante, la jurisprudencia se encargó de matizar de nuevo dicha postura, en el sentido de que sí podría denegarse la medida cautelar en función de la mayor gravedad de dichos perjuicios frente al daño que se pudiera derivar para el particular de ejecutar el acto⁹².

Por tanto, lo que supuso un avance en la justicia cautelar empezó a verse matizado. En cierta forma, podía resultar un cambio excesivo el que, después de una larga tradición de excepcionalidad en el reconocimiento de la medida cautelar, se pasara a un panorama totalmente diferente, en el que la libertad relativa dada al juzgador provocara recelos en el mismo para explorar todo ese camino nuevo que el legislador abría a su paso.

No obstante, no es sino con la CE cuando la doctrina, consciente de la necesidad de un cambio de rumbo a la excesiva rigidez en el régimen de la suspensión o de las expectativas no cumplidas con el artículo 122 de la LJCA, promueve al menos una reinterpretación de dicho precepto.

⁹² En esta línea, entre otros, el Auto del TC 73/1982 de 27 de enero y Auto del TS de 4 de mayo de de 1982 (RJ 1982, 3111).

En efecto, el artículo 24 de la CE, contempla de forma expresa y eleva a la máxima protección la necesidad de que el derecho a la tutela judicial sea efectivo desde el punto de vista de la adopción de la medida cautelar de suspensión.

C.) Proceso de constitucionalización de las medidas cautelares.

1.) El artículo 122 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 a la luz del artículo 24 de la Constitución Española.

Como ya hemos apuntado, al igual que otras facetas del ordenamiento jurídico, la CE de 1978 alumbró un movimiento de reforma y renovación. Todo ello acentuado por lo insatisfactorio de la respuesta que hemos descrito al hablar de la regla “*solve et repete*”, así como, por la aplicación limitada que hizo la doctrina jurisprudencial del progreso que supuso el artículo 122 de la LJCA de 1956 y su continuación en el ámbito administrativo por la LPA.

Aunque el conjunto de esta normativa supuso un primer paso en la evolución de la justicia cautelar, es sólo tras la promulgación de la CE cuando el privilegio de ejecutividad de los actos administrativo basada en la presunción de legitimidad de dichos actos, “pasó a considerarse un anacronismo como tal superfuero frente al que ceden los derechos invocados contra el acto”⁹³.

El artículo 24 de la CE alumbró una nueva concepción de la ejecutividad, ejecutoriedad y la funcionalidad de la suspensión de los actos administrativos, teniendo además en cuenta que se trata de un principio que no admite excepciones y que vincula positivamente a todos los poderes públicos, en su calidad de derecho fundamental⁹⁴.

⁹³ PONT MESTRES, M., *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, ob. cit., pág. 132.

⁹⁴ A este respecto, dicho precepto despejó el camino en cuanto a las condiciones exigidas para suspender un acto administrativo. El TS fue consciente del avance de la evolución en la materia a través de los Autos de

Por tanto, al suponer la tutela judicial efectiva una protección frente a la autotutela administrativa, el derecho a la suspensión del acto administrativo surge en toda su amplitud, **habida cuenta de que la justicia cautelar no es sino una manifestación del derecho fundamental.**

Todo lo cual nos obliga ya a entrar a analizar **el proceso de constitucionalización de las medidas cautelares.**

La integración de los derechos de la persona (entre ellos la tutela judicial efectiva) desde el punto de vista de la justicia cautelar, **se traducía en la conversión del privilegio de ejecutividad de los actos administrativos a una potestad, que ha de valorarse en su nuevo significado para armonizarla con los mencionados derechos.**

Resulta muy significativa dicha conversión ya que implicará entender como pauta general lo que antes era excepcional, como es la suspensión de la ejecución del acto administrativo⁹⁵.

Siguiendo este efecto renovador, la CE desencadenó toda clase de propuestas doctrinales que pretendieron, a remolque de ese espíritu, rectificar la restrictiva práctica jurisprudencial hasta el momento o incluso una reforma de la ley. En efecto, FERNÁNDEZ PASTRANA hace referencia a la “insatisfactoria situación” derivada de la aplicación jurisprudencial del artículo 122 de la LJCA de 1956, (debido en parte a la propia rigidez), situación que vino a cambiar con el artículo 24.1 en conexión con el principio de igualdad del artículo 14 del texto constitucional. La proclamación de esos derechos fundamentales significó, “la sustitución del principio general de ejecutividad de

20 de diciembre de 1991 y de 16 de enero de 1991, (y de los que hablaremos más extensamente al analizar el criterio del *fumus boni iuris*). Y así en el primero de ellos se expresa con rotundidad que, “Supone una nueva manera de entender el mismo artículo 122 de la Ley Jurisdiccional que le despoja de las rigideces que una lectura aislada del mismo viene a atribuyéndole”. Cit. GUERRA REGUERA M. *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 21.

⁹⁵ PONT MESTRES, M., *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, ob. cit., págs. 132-133.

los actos por el de suspensión automática o cuasi automática de los actos recurridos, salvo ciertas excepciones postuladas por la presencia de un interés público cualificado que resultara lesionado, cabalmente por la suspensión”⁹⁶.

Pero desde el punto de vista del legislador, tantas veces a remolque de la doctrina jurisprudencial en el ámbito de la justicia cautelar, una de las primeras quiebras del privilegio de ejecutividad (y su inseparable consecuencia de la no suspensión de la ejecución de los actos), tuvo su origen en la normativa sectorial y no en la modificación directa de la ley rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa. La “sacralización” de la Ley de 1956, como la califica SANTAMARÍA PASTOR, forzó una vía de reformas mediante leyes especiales que iniciaron el socavamiento del privilegio de no suspensión⁹⁷.

En este sentido, tras la promulgación de la CE de 1978, la primera reacción en materia de justicia cautelar se recogió en la Ley 62/1978, de 26 de diciembre de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona (LPJDFP), verdaderamente innovadora frente al panorama anterior, que tan sólo admitía como supuesto de

⁹⁶ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M. “La ponderación de los daños respectivos al interés público y al interés privado”, de la obra *La influencia de la Constitución en la Jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos*, ob. cit., pág. 281.

Por su parte, PAREJO ALFONSO considera que la nueva regulación de la justicia cautelar a la luz de las garantías constitucionales, debe basarse en utilizar la suspensión como instrumento al servicio de la protección provisional de bienes litigiosos, en tanto se resuelve definitivamente el contencioso judicial principal. En definitiva, **se trata de una técnica que tiene que ponerse al servicio de la plenitud de la tutela judicial efectiva como tal derecho fundamental**. PAREJO ALFONSO, L., “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, ob. cit., pág. 34.

⁹⁷ SANTAMARÍA PASTOR reconoce, no obstante, que el malestar generalizado con la deriva jurisprudencial de interpretación restrictiva del artículo 122 no se tradujo, tras la promulgación de la CE, en una pronta reorientación legislativa y jurisprudencial. Ello se debió a su juicio, no sólo “por el entorno autoritario proporcionado del anterior régimen político en cuanto a la creencia general en las excelencias de la Ley de lo contencioso de 1956, creencia que motivó una tendencia sacralizante y petrificadora de su texto, considerado como poco menos que intocable”. SANTAMARÍA PASTOR, J.A. “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob.cit., pág. 1618.

suspensión de la ejecución del acto la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación.

De esta forma se instaura un procedimiento especial preferente y sumario de protección de los derechos fundamentales. Y una de sus consecuencias fue la eficacia garantizadora que, a través de esta ley, supuso el sistema de suspensión judicial del acto recurrido, frente al efecto no suspensivo que tradicionalmente se atribuye a los recursos. Todo ello pareció confirmar que la regla de la ejecutividad de los actos administrativos empezaba a dejar de ser, en el horizonte jurídico-administrativo, un principio de estricta y universal aplicación, y que, en determinados ámbitos y supuestos debía ceder, frente a otros valores jurídicos que el ordenamiento considera de prioritaria protección⁹⁸.

La LPJDFP adoptó en su artículo 7 la regla opuesta a la no suspensión del acto recurrido, debiendo el tribunal conceder la suspensión solicitada, “*salvo que se justifique la existencia o posibilidad de perjuicio grave para el interés general, suspensión que podrá concederse con o sin afianzamiento de los perjuicios de cualquier otra naturaleza que pudieran derivarse*” (artículo 7.4). Asimismo, la suspensión sería automática si el acto impugnado fuera una sanción de orden público, y ello por la simple interposición del recurso contencioso-administrativo, (artículo 7.5).

Por tanto, podemos afirmar que esta ley daba una nueva y radical lectura al privilegio de no suspensión, sobre todo en el supuesto de recursos contra sanciones de orden público, alterando la regla de los perjuicios e imponiendo los efectos suspensivos como norma y la ejecutoriedad como excepción, sólo en el caso de acreditarse perjuicios para el interés general. Como señalan SALAS Y TORNOS MAS, supuso un cambio sustancial, “...de forma que ahora es la Administración la que debe motivar que la suspensión ocasionará un daño de reparación imposible o difícil”. Ello, junto con el mismo hecho en sí de poder

⁹⁸ FONT I LLOVET, T., “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”. *Revista de Derecho Administrativo*, nº 34, 1982, pág. 479.

acordarse la suspensión incluso sin garantía, suponía en opinión de dichos autores "...una ampliación real de las posibilidades de llevar a efecto la paralización de la ejecutividad del acto administrativo"⁹⁹.

En este sentido, y siguiendo como modelo dicha Ley, algún sector doctrinal consideraba como camino correcto y deseable la aplicación generalizada de dicha fórmula: -permitir, con carácter general la suspensión de la ejecución de los actos administrativos impugnados previo afianzamiento de los daños y perjuicios que podrían ocasionarse; - y excepcionar la improcedencia de suspender, sólo en los casos de perjuicios de difícil reparación al interés público o de terceros¹⁰⁰.

Sin embargo, dicho avance tuvo un efecto indeseable como fue el incremento significativo y abuso en la utilización de este excepcional cauce procesal hasta vaciar de contenido y finalidad este procedimiento preferente y sumario. La actitud de los administrados llegó a trivializar la defensa de los derechos fundamentales mediante la pretensión de la paralización automática, y muchas veces no justificada, de las decisiones de la Administración¹⁰¹, tal y como expresaba el Informe del Consejo del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley de la Jurisdicción de 1995.

En cualquier caso, creemos que el establecimiento por la LPJDFP del criterio general favorable a la suspensión, fue objeto de matización mediante el juego de la ponderación de intereses y valores implicados, tanto público como privados.

⁹⁹ SALA, J. y TORNOS MAS, J., "Comentarios a la Ley de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.93, 1982, págs. 29 y 65.

¹⁰⁰ CANO MATA A., La Ley de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona y sus garantías contencioso-administrativas. Deseable ampliación de algunas de sus innovaciones a la vía judicial ordinaria, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº. 98, 1982, pág. 55.

¹⁰¹ TERRERO CHACÓN, J.L., "Medidas Cautelares" en obra colectiva "*Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*", Alcubilla Arnaldo, E, y Fernández Valverde, R. (Dirección). El Consultor de los Ayuntamientos (LA LEY), Wolters Kluwer, Madrid, 2006, pág. 1081.

En lugar de un cambio radical de una regla general por la opuesta, más bien se introdujo el criterio de valoración ponderada de intereses en juego para optar en cada concreto por suspender o no a ejecución del acto impugnado. Creemos que dicho criterio, junto con un primer atisbo del *periculum in mora* (suspender la ejecución del acto cuando tal ejecución “hubiere de ocasionar un perjuicio que haría perder al amparo su finalidad”), empiezan a barajarse como elementos que, debidamente combinados y desde un punto de vista casuístico y no general, son los que acabarán imponiéndose en la decisión del órgano juzgador para la adopción o no de la medida cautelar, lejos ya de dogmas apriorísticos sobre la suspensión o no del acto como premisa o punto de partida inicial.

Aún era pronto, sin embargo, para la plasmación de otros criterios comúnmente aceptados en la actualidad en el ámbito de la justicia cautelar, como llegó a ser la apariencia de buen derecho, y que exigía mayor maduración en el tiempo de la postura jurisprudencial.

No obstante, y dentro de esta evolución de la normativa postconstitucional en el ámbito de la justicia cautelar, aparece la cautela que sigue a toda etapa de cierto avance y progreso, debida fundamentalmente a los inconvenientes derivados del abuso en utilización de la suspensión.

En su virtud, la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del TC de 1979 (LOTC), limitó las expectativas abiertas por la LPJDFP, al regular la suspensión de los actos de los poderes públicos objeto de recurso de amparo. Frente al criterio general de acordar la suspensión, (salvo perjuicio grave para el interés general), la LOTC ordena suspender la ejecución del acto cuando tal ejecución “hubiere de ocasionar un perjuicio que haría perder al amparo su finalidad”, pero, aun en ese caso, permite denegar la suspensión, “cuando de ésta

pueda seguirse perturbación grave de los intereses generales, o de los derechos fundamentales o libertades públicas de un tercero”, tal y como dispone el artículo 56.1¹⁰².

En la LPJDFP, sólo se tomó en consideración el perjuicio grave del interés general para evitar la suspensión, pero en la Ley Orgánica del TC, por el contrario, es necesaria la existencia de un posible perjuicio sobre el bien litigioso para que proceda la suspensión, así como la perturbación del interés general para evitarla.

Por último, y ya en el ámbito sectorial más específicamente tributario, no hay que negar la relevancia de la reforma del procedimiento económico-administrativo por la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio y por el texto articulado aprobado por el Real Decreto 2795/1980 de 12 de diciembre.

Dicha norma otorgaba en su artículo 22.1 de modo automático la suspensión de los actos tributarios recurridos con el único requisito del afianzamiento de la deuda tributaria. Lo cual parecía ser un paso más en la flexibilización de la ejecutividad del acto, (y su conversión de privilegio a potestad). No obstante, dicho avance encerraba en sí mismo su propia limitación respecto a aquellos supuestos en que no pudiera prestarse la garantía exigida. En dichos casos, no parecía haber alternativa a la no suspensión del acto tributario ni siquiera cuando su ejecución ocasionara perjuicios de imposible o difícil reparación.

Tras este recorrido de la evolución normativa, (a los que se sumarían reglas similares en la Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria y en la Ley Orgánica 1/1980, de 10 de enero del Consejo General del Poder Judicial), no cabe duda de que se

¹⁰² Es decir, supuso una mención expresa por el legislador del *periculum in mora* como criterio tradicional de la institución cautelar, entendido como la pérdida de la finalidad legítima del recurso en base al retraso en la tramitación y resolución del recurso principal, Pero con el matiz importante de que la ponderación de intereses pudiera, no sólo matizar sino anular dicha medida en caso de daño grave para el interés general o de terceros, lo que no es sino la consagración del principio de proporcionalidad. Todo ello no hizo sino marcar el camino al legislador de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998 sobre los criterios de la tutela cautelar a tener en cuenta en el ámbito jurisdiccional.

operó un importante cambio de sentido en la concepción tradicional de la autotutela administrativa sobre actos recurridos.

No obstante, como afirma SANTAMARÍA PASTOR, la anterior regulación inmediatamente postconstitucional no dejaba de ser sectorial, y en cierta manera excepcional frente al mantenimiento del artículo 122 de la LJCA de 1956 y correlativo artículo 116 de la LPA, “pese a su potencial contradicción con el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 del texto constitucional”. De llenar ese vacío y, en tanto el legislador se decidiera a establecer un régimen general de la suspensión – o no suspensión-, acorde con el artículo 24 de la CE, se encargaría la doctrina constitucional¹⁰³.

En este punto, es preciso aludir a **la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) n° 18/1981 de 8 de junio (ES:TC:1981:18), que fija por vez primera la aplicabilidad directa del artículo 24 de la CE a la actuación de la Administración, en este caso concreto en el ámbito de la potestad sancionadora.**

De la misma forma, las Sentencias del Tribunal Superior (SSTS) de 17 y 21 de julio de 1982 (Aranzadi 4428 y 4442), siguen dicha línea de invocar el derecho a la tutela judicial efectiva frente a la actuación de la Administración. Respecto a estos pronunciamientos, apuntar tan solo, **que fueron pioneros en limitar la no suspensión derivada del privilegio de la autotutela administrativa como consecuencia de la aplicabilidad directa del artículo 24 de la CE.**

Finamente, la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) reflejó la culminación del proceso de constitucionalización de las medidas cautelares, al menos en vía judicial, tanto en el sentido de ampliar el ámbito

¹⁰³SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob. cit., pág. 1619.

material de la justicia cautelar como a través de la sistematización de los presupuestos, dejando en manos del juzgador la flexibilización en la aplicación de los mismos.

Tras el análisis de la evolución normativa postconstitucional de la justicia cautelar lo que se deduce es el establecimiento de límites al, hasta el momento, intocable privilegio de la autotutela administrativa en su derivación de la ejecutividad de los actos. Este camino en la flexibilización de este privilegio mediante un más decidido reconocimiento de la institución de la suspensión en aras de una igualdad de armas, está en la línea de lo que se propugna desde este foro.

2.) Compatibilidad entre la autotutela administrativa y el derecho a la tutela judicial efectiva.

Tras las primeras reacciones del legislador tendentes a la adaptación del régimen cautelar anterior a la propia CE, es momento de analizar ya en profundidad en qué consiste realmente la necesaria reorientación de la institución de la suspensión de los actos administrativos a la luz del texto constitucional y del artículo 24. **Es decir, cómo encaja el derecho fundamental en el sistema construido en torno al privilegio de la autotutela administrativa.**

De la lectura del citado precepto se desprende lo siguiente: se sanciona el derecho fundamental de acceso a la justicia; asimismo se incorpora un elemento que acentúa el carácter tuitivo y proteccionista de los Tribunales de Justicia, al exigir que dicha tutela sea efectiva; de la misma forma se establece la proscripción y prohibición de la indefensión de cualquier ciudadano, y, por último, plantea la diferencia conceptual entre derechos e intereses legítimos¹⁰⁴.

¹⁰⁴ MATEU ROS-CEREZO, R., “El derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y el requisito de la legitimación”, en la obra colectiva *El Poder Judicial*, vol.III. Dirección General de lo Contencioso del Estado, Madrid, 1983, pág. 123.

Compartimos la opinión de que este precepto tiene tal trascendencia en el conjunto del ordenamiento jurídico español, que rediseña a partir de su consagración constitucional las relaciones no sólo de los ciudadanos con los Tribunales de Justicia, sino de las relaciones jurídico-administrativas.

Dicho de otro modo, los privilegios de la Administración debían inmediatamente conjugarse con derechos del particular en la relación jurídico-administrativa, entre los que destacan aquéllos derivados de las exigencias de la tutela judicial efectiva.

Asimismo, hay autores para los que el proceso de revisión del principio de autotutela administrativa lo es prioritariamente desde la perspectiva de los derechos subjetivos de los administrados, (tanto es así que lejos de privilegio se habla de principio). Pero, como afirma LÓPEZ RAMÓN, todo ello “no implica negar la existencia ni la legitimidad del principio, pero sí se ha tratado de reconducirlo a límites compatibles, concretamente con los derechos fundamentales reconocidos en la CE¹⁰⁵”.

En este punto, conviene traer a colación la tesis apuntada por un sector de la doctrina acerca de la reconsideración de la posición jurídica peculiar de los poderes públicos para encajarla en el sistema jurídico de la CE, y en concreto a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva de derechos e intereses legítimos. Cabe plantearse si ese derecho fundamental puede ceder, en algún caso cuando lo que incide sobre esos derechos es alguna actuación del Poder Público. Dicho de otro modo, si es posible por el legislador limitar, en beneficio del interés general protegido por el Poder Público, el derecho fundamental de acceso a jueces y tribunales garantizado constitucionalmente. Dicha posibilidad exige una especial justificación a través del principio de proporcionalidad,

¹⁰⁵ LÓPEZ RAMÓN, F., “Límites constitucionales de la autotutela administrativa”, ob. cit., pág. 60.

Por su parte, TORNOS MAS considera que las medidas cautelares han de resolver la contradicción que surge entre otorgar al justiciable una tutela judicial efectiva y al mismo tiempo la necesidad de asegurar a la Administración los medios precisos para actuar con eficacia. TORNOS MAS, J. “La suspensión judicial de la eficacia de los actos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”, ob. cit., págs. 75-76.

pero siempre desde una perspectiva constitucional a la luz de los principios y valores, que, a través de su articulación en derechos fundamentales, consagra la CE¹⁰⁶.

En cualquier caso, se produce un replanteamiento del régimen anterior, de la primacía de la autotutela administrativa al reconocimiento, dentro del derecho a la tutela judicial efectiva de una justicia cautelar como reconductora o matizadora de la misma.

De esta forma., el TC se pronuncia a favor de la necesaria compatibilidad entre este privilegio de la Administración y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.

Y a raíz de la proclamación de la compatibilidad, se suceden las Sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) dictadas en relación con el principio de eficacia de la actividad administrativa (art. 103.1 de la CE) y de la presunción de validez de los actos administrativos¹⁰⁷.

Así, en las Sentencias 22/1984, de 17 de febrero y 78/1996 de 20 de mayo (ES:TC:1996:78), el TC puntualiza que, el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la CE, sino que engarza con el principio de eficacia. Asimismo, tampoco puede estimarse como incompatible con el art. 24.1 de la Carta Magna, pero que, de este mismo derecho fundamental, deriva la potestad jurisdiccional para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala.

Añade el TC que, *“la efectividad de la tutela judicial respecto de derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la*

¹⁰⁶ GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.33, 1982, págs. 185-187.

¹⁰⁷ Cabe citar también en esta línea las Sentencias nº 22/1984, de 17 de febrero; nº 66/1984, de 6 de junio; nº 115/1987, de 7 de julio; nº 237/1991, de 12 de diciembre; nº 148/1993, de 29 de abril.

eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso, evitando un daño irremediable de los mismos” (Fundamento de Derecho Tercero)¹⁰⁸.

Por tanto, la doctrina constitucional se caracteriza porque, en lugar de enfrentarse, diseña una compatibilidad entre la eficacia administrativa y la tutela judicial efectiva al señalar que, *“la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el art. 24.1 de la CE”* (STC 66/1984, de 6 de junio).

Quiere ello decir, que los ciudadanos tienen un derecho fundamental, en base al artículo 24.1 de la CE, a acudir y conseguir un pronunciamiento por parte de los Tribunales de Justicia sobre la ejecutividad o la suspensión de los actos (artículos 106.1 y 117.3 CE). Queda, por tanto, dentro del especial ámbito de protección constitucional la posibilidad de conseguir la suspensión del acto administrativo.

Pero tras dicha afirmación, también es cierto que el respeto de los derechos fundamentales no puede ser irreconciliable con la consecución de los intereses públicos, de lo que la Administración es la encargada por mandato constitucional, sino que debe tenderse hacia una gradación de intereses, una relación de equilibrio entre privilegios y garantías que caracteriza el Derecho Administrativo¹⁰⁹.

¹⁰⁸ En concreto, en esa Sentencia se juzgaba la ejecución de una sanción en vía administrativa impuesta a determinado médico por el director del hospital. El TC reitera su doctrina, según la cual el derecho exige que el órgano jurisdiccional tenga la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso. Y así la STC 14/1992 de 10 de febrero (ES:TC:1992:14) considera que, *“la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso”* (Fundamento de Derecho Séptimo).

Por su parte, la STC 238/1992 de 17 de diciembre (ES:TC:1992:238) considera que la fiscalización plena de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la CE comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de los actos administrativos. Y así en su Fundamento de Derecho Sexto, dispone que, *“La prerrogativa de la ejecutividad no puede desplegarse libre de todo control jurisdiccional y debe el legislador, por ello, articular, en uso de su libertad de configuración, las medidas cautelares que hagan posible el control que la Constitución exige”*.

¹⁰⁹ LA FUENTE BENACHES, M., *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración Pública*. Tecnos, Madrid, 1991, págs. 18-19.

GONZÁLEZ PÉREZ lo resumió cuando, al hablar de la tensión subyacente entre privilegios y garantías, afirmaba que “...Sólo en el justo equilibrio entre los principios de eficacia y sometimiento pleno a la Ley y al Derecho --que sanciona el artículo 103.1 de la CE-- se logrará un procedimiento que permita la satisfacción de las necesidades públicas sin detrimento de los derechos fundamentales”¹¹⁰.

3.) La efectividad del derecho a la tutela judicial: garantía de la eficacia restauradora del eventual fallo.

Vista la compatibilidad que existe entre la autotutela administrativa y el derecho a la tutela judicial efectiva, hemos de detenernos en la proyección de ese derecho fundamental en el ámbito de la justicia cautelar.

La consagración del derecho fundamental, significa que existe ya un instrumento necesario para poner en valor los intereses particulares. Pero más importante es que el interés particular **necesita hacerse efectivo**, no sólo mediante la posibilidad de invocarlo y hacerlo valer ante autoridades independientes de ese Poder Público encarnado por la Administración, **sino de una forma que no se vea frustrado en caso de decisión final favorable al particular.**

En este sentido, la relevancia constitucional atribuida a la efectividad del derecho a la tutela judicial abre paso al criterio tradicional de justicia cautelar como es el *periculum in mora*, que estudiaremos más adelante.

La importancia de esta idea es puesta de manifiesto por la doctrina, desde el momento en que las medidas cautelares pretenden evitar el riesgo de que la justicia deje de ser efectiva y deje por tanto de ser justicia. Por lo que, la suspensión, y en general la justicia cautelar, como dice la doctrina mayoritaria es de las instituciones jurídicas que mayor importancia

¹¹⁰ GONZÁLEZ PÉREZ J., “Ante la nueva regulación del procedimiento administrativo”, ob. cit., págs. 28-29.

adquieren en la actualidad, dados los intereses en juego (generales y particulares) que se intentan conciliar y ponderar a la luz de la CE¹¹¹.

Con anterioridad a la CE, la LJCA de 1956, al consagrar la suspensión en caso de “*perjuicios de imposible o difícil reparación*”, introdujo implícitamente la obligación de no ejecutar el acto, si al hacerlo dejaba inefectivo en última instancia el recurso del particular por haberse causado una situación irreparable para el particular, de forma que le hubiera sido indiferente recurrir o no el acto.

Retomando este espíritu, el artículo 24 de la CE hace su gran contribución como fundamento del instituto cautelar **al consagrar la efectividad en el ejercicio del derecho a la tutela judicial**. Este derecho, junto con el principio de igualdad del artículo 14 en última instancia, son los que permiten entender que la ejecutividad de los actos “puede” entenderse desplazada por la suspensión automática o semiautomática de los actos recurridos, a excepción de aquéllos supuestos en los que un interés público cualificado pudiera resultar lesionado por la suspensión¹¹².

Por ello, debemos detenernos en el término que emplea el artículo 24 de la CE, para calificar el derecho a la tutela judicial como “**efectiva**”, entendida ésta como remoción de todo obstáculo que impida la plena protección jurisdiccional que consagra la CE. **En efecto, a nuestro parecer, la verdadera repercusión del artículo 24 de la CE sobre la**

¹¹¹ CHICO DE LA CÁMARA P., “La revisión de actos tributarios en la esfera local”. *Tributos Locales*. Monografía nº 1. Renta Grupo Editorial, Madrid, Noviembre 2012, pág. 16. A este respecto trae a colación las palabras del profesor CALVO ORTEGA, cuando afirma que la suspensión de actos tributarios con motivo de recurso plantea la fricción de dos principios: el interés general que exige la efectividad del acto administrativo, y por tanto su ejecutividad, y de otro lado el principio de tutela judicial efectiva que requiere la eliminación de obstáculos para que ésta se produzca. Concluye admitiendo que esa tensión ha ido inclinándose históricamente hacia la protección judicial. CALVO ORTEGA, R., Prólogo a la obra de Martín Fernández, F.J., “*La suspensión de la ejecución de los actos tributario en vía de recurso*, ob. cit., pág. 9.

¹¹² FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 282.

suspensión de los actos administrativos se encierra en dicho término, ligado al modo en el ejercicio del derecho a la tutela judicial.

En este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA considera, al comentar la STC nº 14/1992 de 10 de febrero (ES:TC:1992:14), que la garantía de efectividad del fallo final es la médula misma de la institución cautelar; sin esa garantía no hay tutela cautelar simplemente¹¹³.

En una primera aproximación, dicho término implica que el juez deberá poner todos los medios necesarios para que la protección invocada por el ciudadano en defensa de sus derechos e intereses legítimos tienda a ser desde el primer momento procesal, no sólo posible sino efectiva.

Tal y como considera FONT I LLOVET, la efectividad de dicha tutela “implica, por lo pronto...una alteración sustancial en el uso restrictivo que de la suspensión viene haciendo hasta hoy gran parte de la Jurisprudencia (hasta la promulgación de la CE se entiende)¹¹⁴.

Concretando aun más el significado del término “efectiva” dentro del ámbito que ahora nos interesa de la justicia cautelar, **ya que no se trata ya de garantizar el derecho de**

¹¹³GARCIA DE ENTERRÍA, E., en “Reflexión sobre la constitucionalización de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Octubre-diciembre 1992, pág. 629, trabajo incorporado posteriormente a la obra *La batalla por las medidas cautelares. Derecho Comunitario Europeo y proceso contencioso-administrativo español* (segunda edición ampliada). Civitas. Madrid, 1995, págs. 294 y ss.

Por su parte, en un apunte de derecho comparado, la doctrina y jurisprudencia alemana **vinculan la exigencia constitucional de una tutela cautelar a la garantía constitucional de una tutela judicial efectiva, derivada de la dimensión procesal de los derechos fundamentales**. El Tribunal Constitucional alemán considera que “la tutela judicial de los derechos públicos subjetivos de los ciudadanos sólo será efectiva si pone a disposición de las partes los medios que permitan evitar que durante el proceso se consumen hechos que, comprobada a posteriori la ilegalidad de la actuación administrativa que los originó, sean irreversibles y/o tengan efectos irreparables”. BACIGALUPO, M., “El sistema de tutela cautelar en el contencioso-administrativo alemán tras la reforma de 1991”. *Revista de Administración Pública*, nº.128. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1992, pág. 416.

¹¹⁴ FONT I LLOVET, T. “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 479.

defensa en abstracto sino en su pura efectividad con rasgos implícitos de inmediatez que es el auténtico fondo por la nace la institución.

Lo anterior se pone de manifiesto con mayor intensidad, una vez avanzamos de la vía administrativa hacia la vía jurisdiccional, pues la lentitud de los procesos judiciales puede hacer quebrar precisamente la tutela judicial si, cuando se resuelve aquél, resulta imposible satisfacer la pretensión ejercitada. Dicho de otra forma, si la respuesta judicial se dilata en el tiempo más de lo razonable se priva a la tutela judicial de su carácter efectivo y real, ya que en muchos casos la resolución del recurso llega a ser tan tardía como innecesaria¹¹⁵.

Para ello, el derecho necesita de una protección a fin de hacerlo efectivo, por lo que con la CE se consagran, no sólo derechos fundamentales de los particulares frente al actuar de la Administración, sino que se dota de garantías para su protección residenciándola en los Tribunales de Justicia.

Por tanto, si bien la ejecutividad de la actuación administrativa no es incompatible con la tutela judicial efectiva, sin embargo, sí adquiere relevancia desde la perspectiva de este derecho fundamental, al configurarse la denominada tutela cautelar como parte integrante del mismo¹¹⁶.

Ya hemos comentado *ut supra* la importancia de la Sentencia pionera del TC 18/1981 de 8 de junio (ES:TC:1981:18), que abre la puerta a la aplicabilidad directa del artículo 24 de la CE frente a la actuación de la Administración, doctrina que fue objeto de un decidido avance y desarrollo en el ámbito de la justicia cautelar por medio de las SSTs de 17 de julio (Aranzadi 4428) y 21 de julio de 1982 (Aranzadi 4442).

¹¹⁵ TESO GAMELLA P., “Medidas cautelares y derecho sancionador”, *Actualidad Administrativa*, Sección Doctrina, 2000, Ref. II, Tomo 1 Editorial LA LEY, pág. 59.

¹¹⁶ TESO GAMELLA P., “Medidas cautelares y derecho sancionador”, ob. cit., pág. 59.

En concreto, la STSJ de 17 de julio de 1982 contiene, una doctrina básica que SANTAMARÍA PASTOR denomina “correcta plasmación de la doble eficacia del derecho de la tutela judicial efectiva”, y **que se desdobra en el reconocimiento del principio por actione y en la necesidad de garantizar la efectividad misma de fallo del proceso principal, es decir, “que la sentencia favorable que eventualmente se obtenga sirva realmente a sus pretensiones**¹¹⁷.

En efecto, este derecho fundamental no sólo se proyecta sobre la facilitación del acceso del particular al proceso para defender sus intereses y derechos frente a la actuación de la Administración por encima de trabas obstaculizadoras no justificadas, **sino que además es precisa la garantía de la utilidad misma de la decisión judicial**¹¹⁸.

De esta forma y derivado de la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, se refuerza el equilibrio en la relación jurídica-administrativa a través del criterio del *periculum in mora* o peligro derivado del retraso en la resolución del proceso que veremos a continuación. Es decir, el fundamento constitucional de la medida cautelar y que permite reinterpretar el principio de ejecutividad del acto, reside en que la misma sirva de garantía de la eficacia restauradora del eventual fallo.

¹¹⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob.cit., págs. 1624-1625.

¹¹⁸ De esta forma, el TS en la Sentencia de 17 de julio de 1982 se expresa de la siguiente forma:

“Que la efectividad de la tutela judicial... reclama... que una eventual decisión—sentencia—estimatoria de las pretensiones ejercitadas sea susceptible de tener incidencia real en la esfera jurídica o situación para la que se reclama la tutela jurisdiccional de tal modo que logre una reparación verdadera de aquéllas, (...), que la sentencia anulatoria de los actos o disposiciones recurridos permita una virtual restauración de la situación jurídica en la que viene a incidir, alterándola o eliminándola inválidamente, el acto objeto de anulación o revocación...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

A nuestro juicio, esta declaración a favor de la suspensión como medida cautelar de garantía de la utilidad misma de las sentencias judiciales, tiene la relevancia de anticipar el reconocimiento expreso del *periculum in mora*, (mucho antes de su prevalencia normativa por la LJCA).

En este sentido y como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA “... el riesgo atendible por quien dispone la medida cautelar debe consistir en el riesgo de que se frustre la tutela judicial efectiva que corresponde otorgar a la Sentencia final”¹¹⁹.

Llegados a este punto, y avanzando en el proceso de constitucionalización de las medidas cautelares, es momento de analizar cómo se plasma esa utilidad de la decisión judicial y el papel de la suspensión en el aseguramiento de la efectividad del derecho del artículo 24 de la CE.

Siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA debemos partir de varios posteriores pronunciamientos del TC¹²⁰.

Se refiere el autor, en primer lugar, a la STC 115/1987, de 7 de julio (ES:TC:1987:115), por la que se declara la inconstitucionalidad de la prohibición de suspender en vía jurisdiccional las resoluciones administrativas adoptadas y recurridas ante los Tribunales en materia de extranjería, destacando el nexo entre la potestad jurisdiccional de suspensión cautelar y la efectividad de la tutela judicial.

Como afirma el autor citado, el proceso de constitucionalización de las medidas cautelares continúa con la ya citada *ut supra* STC nº 238/1992 de 17 de diciembre, y en la que configura la posibilidad legal de solicitar y obtener de los órganos jurisdiccionales la suspensión del acto administrativo impugnado como un límite a la ejecutividad de las resoluciones de la Administración¹²¹, y añade el más alto Tribunal que:

¹¹⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La nueva doctrina del TS sobre medidas cautelares; la recepción del principio *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, en *Revista española de derecho Administrativo* nº 69, 1991, pág. 69.

¹²⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., en “Reflexión sobre la constitucionalización de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo”, *ob cit.*, págs. 626 y ss.

¹²¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. en “La constitucionalización definitiva de las medidas cautelares en el contencioso-administrativas y ampliación de su campo de aplicación, (medidas positivas), y “jurisdicción plenaria” de los Tribunales contencioso-administrativos, no limitada al efecto revisor de actos previos, Dos Sentencias constitucionales. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.79, julio-septiembre de 1993,

“...reconocida por ley la ejecutividad de los actos administrativos, no puede el mismo legislador eliminar de manera absoluta la posibilidad de adoptar medidas cautelares dirigidas a asegurar la efectividad de la Sentencia estimatoria que pudiera dictarse en el proceso Contencioso-Administrativo; pues con ello se vendría a privar a los justiciables de una garantía que, por equilibrar y ponderar la incidencia de aquellas prerrogativas, se configura como contenido del derecho a la tutela judicial efectiva. Para que ésta se considere satisfecha, es, pues, preciso que se facilite que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal, y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, pueda resolver sobre su eventual suspensión (STC 66/1984 Fundamento Jurídico 3)”¹²².

Y en este sentido, la petición de suspensión de un acto administrativo dentro del proceso de revisión del acto iniciado, tanto en vía administrativa como sobre todo judicial, **impide la posibilidad de ejecución del acto antes de que se pronuncie sobre ello el órgano decisor**¹²³.

Por tanto, el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión. Si la tutela se satisface así, es lógico

págs. 475 y ss., trabajo incorporado posteriormente a la obra *La batalla por las medidas cautelares. Derecho Comunitario Europeo y proceso contencioso-administrativo español*, ob. cit., págs. 305 y ss.

¹²² Doctrina en la que el TC insiste en su Sentencia 78/1996 de 20 de mayo, (ES:TC:1996:78):

“La ejecución inmediata de un acto administrativo es, pues, relevante desde la perspectiva del art. 24.1 de la Constitución, ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión. En consecuencia, el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación y si se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica” (Fundamento de Derecho Tercero).

¹²³ A este respecto, si la mera presentación de una solicitud de suspensión merece la atención y amparo del juzgador, al menos para detener momentáneamente la ejecución del acto hasta la decisión definitiva sobre la adopción o no de la medida cautelar, la efectividad del derecho a la tutela judicial tiene una consecuencia mayor cuando la suspensión ha sido ya adoptada.

entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez. Los obstáculos insalvables a esta fiscalización lesionan, por tanto, el derecho a la tutela judicial y justifican que, desde el art. 24.1 de la CE, se reinterpreten los preceptos aplicables¹²⁴.

En este punto distingue el TC entre ejecutividad y actividad de ejecución. Tal y como lo expresa la STSJ de 16 de enero de 2001 (ES:TS:2001:123), *“lo primero expresa una calidad de la resolución, consistente en la posibilidad de ser llevada mediante actos materiales de ejecución, mientras que lo segundo son esos actos materiales por los que se lleva a la práctica la resolución, y que son algo distinto de esta última, aunque arranquen de ella...”*, (Fundamento de Derecho Cuarto).

En definitiva, **no se trata de que, dada la ejecutividad de los actos administrativos, éstos puedan ejecutarse, en cualquier caso, sino que, aun pudiéndose ejecutar, no se**

¹²⁴En este sentido, la STC nº 66/1984 de 06 de junio ya incidía en un aspecto vital de este derecho fundamental: el derecho del ciudadano a que la ejecutividad del acto se someta a la decisión de un tribunal, y que se pueda acordar la suspensión del mismo mientras se sustancia el procedimiento sobre la legalidad de la actuación de la Administración. Y así se pronunciaba el máximo intérprete de la CE:

“...estando abierto el control judicial, por la vía incidental con ocasión de la impugnación del acto, de modo que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, o por la suspensión, intereses que son, junto a los de las partes en eventual litigio, los intereses generales, y a la técnica preventiva que es propio de lo pendiente de decisión judicial, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no padece, (...)” (Fundamento de Derecho Tercero).

Asimismo, en Sentencia del TC 148/1993 de 29 de abril de 1993 (ES:TC:1993:148), se resume la necesidad del control judicial del carácter inmediatamente ejecutivo de los actos de la Administración, derivada de la fiscalización plena, sin inmunidades de poder impuesta por el art. 106.1 de la CE.

Finalmente, según la STC 199/1998 de 13 de octubre (ES:TC:1998:199):

“Por imperativo del art. 24.1 de la Constitución, la prestación de la tutela judicial ha de ser efectiva y ello obliga a que, cuando el órgano judicial competente se pronuncie sobre la ejecutividad o suspensión a él sometida, su decisión pueda llevarla a cabo, lo que impide que otros órganos del Estado, sean administrativos o sean de otro orden jurisdiccional distinto, resuelvan previamente sobre tal pretensión, interfiriéndose de esa manera en el proceso judicial de que conoce el Tribunal competente y convirtiendo así en ilusoria e ineficaz la tutela que pudiera dispensar éste. Hasta que no se tome la decisión al respecto por el Tribunal competente, el acto no puede ser ejecutado por la Administración, porque en tal hipótesis ésta se habría convertido en Juez (STC 78/1996)” (Fundamento de Derecho Segundo).

lleven a cabo concretos actos de ejecución que, por su irreversibilidad, puedan perjudicar irremisiblemente a quien ha recurrido y solicitado su suspensión, hasta que al menos esta medida cautelar sea firme (por acatada o por resuelta por un Tribunal).

Por tanto, se vulnera ese derecho fundamental, no tanto cuando se dictan actos que gozan de ejecutividad, sino cuando, en relación con los mismos, se inician actos materiales de ejecución sin haber ofrecido al interesado la posibilidad de instar judicialmente la suspensión de esa ejecutividad o sin esperar la decisión cautelar solicitada¹²⁵.

En definitiva, como dice el TC se declaran inconstitucionales aquellas normas que impiden suspender la ejecutividad de las decisiones administrativas (STC nº 238/1992, de 17 de diciembre)¹²⁶.

A la vista de todo lo anterior y como señala una parte cualificada de la doctrina, la CE ha permitido evolucionar desde posiciones restrictivas a posiciones más flexibles y abiertas al otorgamiento de la suspensión, lo cual supone un avance destacable en materia de garantía de los derechos e intereses del ciudadano¹²⁷.

¹²⁵ Así lo considera la STS de 24 de noviembre de 2004, Recurso nº 3071/2001, (ES:TS:2004:7633), en su Fundamento de Derecho Quinto. Y concluye que:

“No obstante lo anterior, conviene aclarar que el derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que hace a la ejecutividad de los actos administrativos, lo que exige es permitir al particular interesado someter a un órgano judicial esa ejecutividad para que frente a ella pueda adoptar medidas cautelares. Pero no impone paralizar la posibilidad de ejecutar el acto administrativo dotado de ejecutividad hasta tanto se dicte sentencia en el proceso judicial donde se impugnó dicho acto. Esto último equivaldría a negar en términos absolutos la ejecutividad de los actos administrativos que, no sólo está legalmente reconocida, sino que está directamente relacionada con el principio de eficacia que para la actuación de la Administración pública proclama el artículo 103 de la Constitución” (Fundamento de Derecho Séptimo).

¹²⁶ CALVO MIRANDA, J.L. “Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionales. ejecutividad del acto administrativo y extranjería”. *Revista de Administración Pública*, nº.148. Enero-Abril 1999, pág. 231.

¹²⁷ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 298.

En cualquier caso, toda la doctrina jurisprudencial expuesta sobre la incidencia del artículo 24 de la CE, en la justicia cautelar se traduce en un necesario equilibrio entre la efectividad a la tutela judicial y la eficacia y ejecutividad de la actuación de la Administración.

En definitiva, el proceso evolutivo de la justicia cautelar abarca desde la no suspensión como regla general derivada de la regla “*solve et repete*”, pasando por la ponderada valoración de daños al interés público y privado, y llegando a la consagración del derecho a la acción del artículo 24 de la CE, que introduce un definitivo matiz, y límite al mismo tiempo, al privilegio de ejecutividad del acto administrativo invirtiendo la regla de la no suspensión.

Y en cada una de estas fases de evolución analizadas se van incorporando los criterios normativos objeto de su desarrollo doctrinal y jurisprudencial.

De la aplicación combinada de estos criterios dependerá una mayor flexibilización en la adopción de la suspensión. Ahora bien, siempre debidamente tensionados con la indispensable autotutela administrativa en un equilibrio constante que se encuentra en el núcleo de la institución, y que a nuestro modo de ver sí podría y debería tener más recorrido, aunque sin olvidar sus límites.

CAPÍTULO SEGUNDO:

NATURALEZA Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA SUSPENSIÓN SIN APORTACIÓN DE GARANTÍAS

I) Planteamiento. La justicia como valor superior y la doble exigencia de la celeridad y ponderación.

Tras el estudio del proceso evolutivo de la institución en el marco de una equilibrada tensión entre privilegios y garantías, es momento de profundizar en los criterios tradicionales que constituyen la fundamentación jurídica de la justicia cautelar.

El ámbito de la justicia cautelar es tierra perfectamente abonada para que el jurista primero y legislador después puedan conformar un régimen jurídico acorde con los valores superiores del ordenamiento a los que afecta dicha figura (andamiaje conceptual y dogmático). En este sentido, participan del concepto de principios generales del Derecho en sentido estricto, tal y como los denomina la doctrina más reputada, constituyendo unos juicios de valor que inspiran e informan una normativa o la disciplina de una institución¹²⁸. Todo ello confluye en los principios superiores del ordenamiento jurídico, y que en materia tributaria se condensan en el artículo 31 de la CE.

En este sentido nos abonamos a la tesis de que la institución de la suspensión de los actos administrativos parte del valor superior del ordenamiento jurídico **como es el de la justicia (traducida en la doble exigencia de celeridad y ponderación)**, y que debe

¹²⁸ DÍEZ PICAZO, L., “Principios jurídicos y normas principales”, *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*, Capítulo X, ob. cit., pág. 207.

actuar como fiel de la balanza entre un principio constitucional como el de la autotutela declarativa e interés general y un derecho fundamental a la tutela judicial efectiva¹²⁹.

En esta línea, para un sector cualificado de la doctrina, **la justicia, como valor superior del ordenamiento jurídico tributario** ha de ser entendida no por conceptos apriorísticos sino en función de un resultado final producto del resto de principios del sistema tributario que dicho precepto constitucional enumera. Dicho de otro modo, la justicia adquiere su sentido en la medida que el resto de los principios incluidos en el mismo sean respetados¹³⁰.

Trasladando al ámbito de la justicia cautelar esa interpretación finalística de la justicia, como ya hemos visto, es necesaria una flexibilización de la ejecutividad del acto administrativo que tenga como pilares básicos, tanto la necesidad de la conciliación de intereses, como la de hacer efectivo el derecho a recurrir del particular como reflejo del derecho constitucional a la tutela judicial. Pues, detrás de una y otra se encuentran las dos exigencias, que, derivadas del valor superior de la justicia, son las que modelan los criterios tradicionales de la justicia cautelar.

En virtud de lo anterior, la institución de la suspensión de los actos administrativos participa del **valor superior de la justicia en su concepción finalística**, que debe actuar como fiel de la balanza entre un principio constitucional como el de la autotutela

¹²⁹ CALAMANDREI, P., *Introduzione allo studio sistematico del provvedimento cautelari*, Cedam, Padova, 1936, pág. 4. CHICO DE LA CÁMARA P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 29.

¹³⁰ CAZORLA PRIETO, L.M^a. “Valores superiores y principios constitucionales del ordenamiento jurídico-tributario”, *Manual Universitario de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. (14^a Edición). Madrid, Editorial Aranzadi, 2014, págs. 112-113.

De esta forma, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 19/2012, de 15 de febrero (ES:TC:2012:19), en su Fundamento de Derecho Tercero d) afirma que, la **justicia tributaria** que reclama el art. 31.1 CE:

“no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)” (AATC 207/2005, de 10 de mayo, FJ 6; y 222/2005, de 24 de mayo, FJ 7).

declarativa portadora de un interés general y un derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Y para ese equilibrio, **el valor superior de la justicia contiene las dos exigencias indistintamente de celeridad (exigencia temporal del artículo 24 de la CE), y proporcionalidad en uno u otro sentido de la relación jurídico-administrativa**¹³¹.

En efecto, la duración de los procedimientos administrativos y contencioso-administrativos, hace necesario establecer algún remedio de protección de los derechos de los administrados contra los daños que pueden derivar de la ejecución de los actos administrativos. Y ello, tratando de evitar el riesgo del daño irreparable, cuando —por lo menos— resulte más gravoso que la interrupción de la ejecución del acto.

Por ello, surgen las medidas cautelares **como mecanismo de conciliación entre celeridad y ponderación de intereses en las decisiones jurisdiccionales**. En tal sentido —afirmaba CALAMANDREI—, entre hacer las cosas pronto, pero mal, o hacerlas bien, pero tarde, las medidas cautelares piensan sobre todo hacerlas pronto, dejando el problema del bien y del mal a las reposadas formas del proceso ordinario¹³². **Aquí cobra todo su sentido la idea de que la justicia rápida es mala justicia, pero la justicia lenta no es justicia.**

Toda concepción sobre las medidas cautelares, en consiguiente, debe pretender una armonía entre el principio de ejecutividad de los actos administrativos y la tutela judicial

¹³¹ CHICO DE LA CÁMARA P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 29.

Como afirma el profesor CALVO ORTEGA, la conciliación entre el interés general por la ejecutividad del acto administrativo y la tutela judicial efectiva pasa por conseguir una justicia administrativa rápida en la que el principio de celeridad sea una realidad. Asimismo, la celeridad en la resolución de los recursos administrativos y judiciales atenuarían los problemas implícitos de la suspensión, avanzando hacia medidas más ágiles y menos costosas para el particular. CALVO ORTEGA, R., Prólogo a la obra de MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., *La suspensión de la ejecución de los actos tributario en vía de recurso*, ob. cit., pág. 10.

¹³² CALAMANDREI, P. *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, ob. cit., pág. 4.

efectiva en el tiempo razonable que un proceso judicial con garantías demanda, mediante la articulación de un sistema de adopción de medidas que concilien, las dos exigencias de la justicia. Todo ello mediante una rápida resolución de las medidas cautelares que impida que se frustre el sentido y la finalidad del proceso contencioso administrativo entablado¹³³.

Por otra parte, las características y las exigencias en el procedimiento administrativo no pueden ser las mismas que, por ejemplo, en el ámbito de un proceso civil, lo que dificulta dicha conciliación. Respecto a la relevancia de la celeridad, debemos tener en cuenta que, a la lentitud de la Administración en tramitar y resolver los expedientes se une la necesidad del particular de agotar la vía administrativa para acudir al auxilio judicial. Todo lo cual dilata la resolución de un procedimiento cuando en realidad la decisión sobre la medida cautelar ha de ser adoptada con prontitud, característica esencial de la justicia cautelar.

En cuanto a la ponderación, exige al juzgador un ejercicio de valoración subjetiva sobre la primacía de los intereses en juego. Y es aquí donde el interés general con su objetivo de ordenación y gestión de la vida social y colectiva, parte en principio con ventaja frente a la irreversibilidad del daño al interés particular, y que muchas veces exige un gran esfuerzo probatorio¹³⁴.

¹³³ CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 28.

En esa línea, el Auto del TS de la Sala 3ª de 31 julio de 1992 (ES:TS:1992:470A), alude a la necesidad de adelantar el juicio sobre la ejecutividad del acto por la demora en la tramitación y resolución de los procedimientos por la Administración, derivada de las exigencias temporales del principio constitucional de efectividad de la tutela judicial -art.24.1.º de la CE;

“...dada la duración del proceso, el control sobre la ejecutividad ha de adelantarse al enjuiciamiento del fondo del asunto. La armonización de las exigencias de ambos principios da lugar a que la regla general de la ejecutividad haya de ser controlada en cada caso concreto, contemplando por un lado en qué medida el interés público demanda ya una inmediata ejecución y por otro, qué tipo de perjuicios podrían derivar de aquélla” (Fundamento de Derecho Segundo).

¹³⁴ CHICO DE LA CÁMARA P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 58.

En cualquier caso, el valor superior de la justicia está detrás de la configuración jurisprudencial de los principios o criterios que sustentan y justifican la suspensión como figura clave de la justicia cautelar: la ponderación de intereses y el *periculum in mora*. Este último sería reflejo, por un lado, del principio de celeridad, y al mismo tiempo tradicionalmente se vinculó al supuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación, que es el que mejor materializa en la práctica el principio de proporcionalidad.

Como colofón a todo lo anterior, dicha justicia lo ha de ser en ambas direcciones, respecto al particular y a la Administración, por lo que el tronco común de este valor superior como andamiaje dogmático de la justicia cautelar cobra mayor relevancia.

Ya hemos comentado que la flexibilización normativa y jurisprudencial de las medidas cautelares en el ámbito administrativo y especialmente en el tributario, no resulta incompatible con la conveniencia de evitar cierto automatismo a la hora de decidir la adopción o no de la suspensión del acto¹³⁵.

En este sentido, cabe recordar la conclusión final a la que llega FONT I LLOVET al analizar la suspensión judicial de los actos administrativos: “Hay que huir de todo automatismo interpretativo ya que, si bien por un lado ello ha conducido hasta ahora a una condenable denegación sistemática de las suspensiones solicitadas, también es cierto que de otra parte en el futuro podría llegar a ser utilizado a la larga en el sentido opuesto para privar de su eficacia a la mayoría de los actos impugnados; lo cual depararía a la medida suspensiva, más allá de su funcionalidad institucional, un carácter obstruccionista a la realización del interés público que en absoluto le puede corresponder”¹³⁶.

¹³⁵ FALCÓN Y TELLA, R. “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, nº.22, pág. 8.

¹³⁶ FONT I LLOVET, T. “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 487.

II.) Doctrina de la justicia comunitaria sobre medidas cautelares.

La tutela cautelar ha evolucionado notablemente en el ámbito del Derecho Comunitario, especialmente en lo referido a los presupuestos exigidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para la adopción de las medidas cautelares.

El punto de partida es el propio reconocimiento de la posibilidad de adopción de medidas cautelares en el artículo 185 del Tratado de la Comunidad Europea, según el cual, los recursos interpuestos ante el Tribunal de Justicia no tienen efecto suspensivo, pero el Tribunal puede, si estima que las circunstancias así lo exigen, ordenar la suspensión de la ejecución de los actos impugnados.

Por tanto, se reconoce la facultad del Tribunal de Justicia de ordenar cualesquiera medidas provisionales necesarias en los asuntos que conozca, entre ellas la suspensión de la ejecución del acto o disposición. Y todo ello si estima que las circunstancias así lo exigen, lo cual ya implica a nuestro juicio la introducción de un factor de discrecionalidad y subjetividad del juzgador.

A partir de dicha premisa, la doctrina comunitaria fija las líneas de actuación de los Estados miembros en esta materia a través de tres pilares fundamentales y que son los que debe apreciar libremente el juzgador según su propio criterio, siendo dichos criterios de necesaria trasposición al derecho nacional.

Para ello seguiremos los comentarios de BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., a propósito del Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (ATJUE) de 12 de julio de 1996 y del Auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia (APTPI) de 13 de julio de 1996, recaídos en sede cautelar en el asunto de la “enfermedad de las vacas locas”.

Lo que nos interesa justamente es la doctrina comunitaria emanada de la pieza cautelar abierta por el Reino Unido contra la Decisión 96/239, de 27 de marzo de 1996 que prohibía con carácter transitorio el envío de ganado bovino, carne de vacuno y derivados

desde el territorio del Reino Unido a los demás Estados miembros y a terceros países, solicitando la suspensión de la ejecución de dicha Decisión (Asunto C-180/96R) y la anulación de la misma (Asunto C-180-96). Paralelamente diversas entidades inglesas habían interpuesto recurso de anulación ante el TPI (asunto T-76/96) y la correlativa solicitud de medidas provisionales (asunto T-76/96R).

Respecto al procedimiento de la justicia cautelar en estos asuntos, una vez solicitada la medida cautelar por el Reino Unido, y según el artículo 83.2 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de 19 de junio de 1991, el demandante de las medidas provisionales debía especificar, entre otras cuestiones, las circunstancias que dieran lugar a la urgencia en la adopción y los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que justificaran a primera vista la concesión de la medida provisional solicitada.

En función de lo anterior y dentro de ese margen de apreciación del juzgador al que nos hemos referido anteriormente, éste debía examinar la concurrencia de tres requisitos de fondo (APTPI en el asunto *The National Farmer's Union e.a.*, de 13 de julio de 1996 (T-76/96R), nº 70).

Es decir, cabría ordenar la suspensión de la ejecución cuando se cumplan los siguientes requisitos de la tutela cautelar comunitario (Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), nº 44)¹³⁷:

-Si se demuestra que su concesión está justificada a primera vista de hecho y de Derecho (*fumus boni iuris*). La procedencia de la medida cautelar comunitaria ha de vincularse a un enjuiciamiento preliminar de las expectativas de éxito del recurso principal, es decir, al resultado de un enjuiciamiento provisional y sumario de la legalidad del acto. En este punto hemos de decir que una de las grandes aportaciones de la doctrina comunitaria es el reconocimiento del *fumus boni iuris* en el ámbito de la justicia cautelar.

¹³⁷ BACIGALUPO SAGGESE M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.94, Madrid, 1997, págs. 291-292.

-Que la suspensión de la ejecución debe tener un carácter provisional.

A este respecto, en la Sentencia Zuckerfabrik de 21 de febrero de 1991 (asuntos c-143/88 y c-92/89) del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), condiciona la eficacia de la medida, “hasta que el Tribunal de Justicia se haya pronunciado sobre la cuestión de la apreciación de la validez (del acto). Por consiguiente, le incumbe, en el supuesto de que ésta no se haya sometido ya al Tribunal de Justicia, plantear esta cuestión, exponiendo los motivos de invalidez que a su juicio se debe considerar que concurren” (apartado 24).

-Que las medidas provisionales sean urgentes a fin de evitar que los intereses del solicitante de las mismas sufran perjuicio grave e irreparable si no se adoptan antes de resolverse el proceso principal. Es el llamado *periculum in mora*.

En este punto hemos de referirnos de nuevo a la Sentencia Zuckerfabrik de 21 de febrero de 1991. Concreta el TJUE varios aspectos sobre los perjuicios derivados de la no suspensión del acto:

-Que el perjuicio alegado por el demandante debe poderse producir antes de que el Tribunal de Justicia haya podido resolver sobre la validez del acto comunitario impugnado.

-Que un perjuicio meramente pecuniario no puede considerarse, en principio, como irreparable.

-Que corresponde al órgano jurisdiccional que deba resolver sobre las medidas provisionales examinar las circunstancias propias de cada caso.

-Que esos daños al demandante sean irreversibles, en el sentido de no poder ser reparados si el acto comunitario llegara a ser declarado inválido.

Teniendo en cuenta que recaería la carga de la prueba de esos daños sobre el solicitante de las medidas cautelares, en el caso concreto del Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), nº 82), los Estados miembros “*son responsables de los intereses, especialmente económicos y sociales, considerados como generales a escala nacional....Por consiguiente, pueden alegar los*

perjuicios que afecten a un sector entero de su economía, especialmente cuando la medida comunitaria impugnada puede provocar repercusiones desfavorables sobre el nivel de empleo y el coste de la vida”.

Pero existen más ejemplos de suspensión, ya no de actos sino de normativa nacional de algún Estado miembro, por la existencia de una urgencia concretada en evitar perjuicios irreparables de no adoptarse antes de resolverse el proceso principal.

En este sentido nos trasladamos al ámbito del derecho a la defensa en su sentido más amplio como elemento esencial del orden público europeo.

Nos referimos a un supuesto relativo a la suspensión inmediata de las disposiciones nacionales polacas relativas a la reducción de la edad de jubilación de los jueces de su TS. Teniendo en cuenta el derecho a un proceso equitativo y a un recurso efectivo ante los tribunales como manifestaciones de dicho derecho (y que constituye el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE), el Auto de la Vicepresidenta del TJUE de 19-10-2018 en el asunto C-619/18 R considera que la exigencia de independencia de los jueces forma parte del contenido esencial del derecho fundamental a un juicio justo, como garante de la protección del conjunto de derechos que el Derecho de la Unión Europea confiere a los justiciables y del respecto a los valores comunes de los Estados miembros del artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (TUE), que podrían verse vulnerados por dichas disposiciones nacionales polacas.

Pues bien, para lo que ahora interesa, la violación de un derecho fundamental como el derecho a un juez independiente previsto en el artículo 47.2 de la Carta, puede dar lugar en sí misma a la urgencia de evitar un perjuicio grave e irreparable por la naturaleza propia del derecho en cuestión. En este caso, la naturaleza del órgano y la fuerza de cosa juzgada de sus resoluciones, hasta que el TJUE dictara sentencia sobre el incumplimiento de la norma comunitaria, permiten determinar que existiría un riesgo real de perjuicio grave e irreparable para los justiciables de no adoptarse medidas cautelares en caso de que el recurso por incumplimiento fuera finalmente estimado por el Tribunal de Justicia. Lo anterior es un ejemplo claro de cómo la justicia comunitaria pone en valor la urgencia

(*periculum in mora*) a la hora de adoptar medidas cautelares, en este caso respecto a la aplicación de normativas nacionales por los perjuicios irreparables a que pudiera dar lugar su aplicación.

-Que la medida provisional solicitada, una vez verificado el cumplimiento de los dos presupuestos sustantivos de la tutela cautelar antes citados, altera o no el “debido equilibrio de intereses” entre las partes en conflicto, lo que se denomina ponderación de intereses o principio de proporcionalidad. Dicho de otro modo, no procedería la suspensión del acto si ésta ocasionara a la otra parte un perjuicio aun mayor que aquél que se le ocasionaría al solicitante de la medida y que trata de evitar con la medida cautelar solicitada. El juez deberá valorar, por un lado, la gravedad de las posibles consecuencias de la denegación de la suspensión del acto en el caso de resultar posteriormente estimado el recurso principal o la gravedad de esas mismas consecuencias en caso contrario, es decir en caso de resultar desestimado dicho recurso.

Es por ello que, a juicio de BACIGALUPO SAGGESE, M. y FUENTETAJA PASTOR, J.A., este equilibrio de intereses se erige en última instancia en presupuesto decisivo y determinante de la tutela cautelar comunitaria¹³⁸.

En el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), el TJUCE consideró que, aunque hubiera demostrado el Reino Unido el perjuicio grave e irreparable de la Decisión de la Comisión de la prohibición del envío de ganado a terceros países, correspondería al Tribunal de Justicia, “...ponderar, por un lado, el interés de la demandante en que se suspenda la prohibición de exportar bovinos... y, por otro lado, el interés de las demás partes en que se mantenga dicha prohibición”, (Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), nº 89).

¹³⁸ BACIGALUPO SAGGESE M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., pág. 303.

Pues bien, la aplicación que hace el TJUCE al caso concreto de este criterio sobre ponderación de intereses se inclinaría, “...a favor del mantenimiento de la Decisión de la Comisión, en la medida en que el interés en que se mantenga la Decisión impugnada es difícilmente comparable al interés de la demandante en que se suspenda” (Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), nº 90). El TJUE reconoce finalmente el perjuicio difícilmente reparable para sus intereses comerciales y sociales que se irrogaría a la demandante por la no suspensión de la prohibición de exportar el ganado, sobre todo en el caso de que prosperara el recurso principal interpuesto por el Reino Unido (Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), nº 91). Pero, no obstante, y en una postura que relegaría a un segundo plano el *periculum in mora*, el TJUE advierte que, “tal perjuicio no puede prevalecer sobre el grave daño para la salud pública que la suspensión de la Decisión impugnada podría provocar y que no podría remediarse en caso de que, posteriormente el recurso principal fuera desestimado”. En definitiva, el interés que prevalece por ser preponderante sobre cualquier otra consideración es la protección de la salud que impide suspender la Decisión de la Comisión, (Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), nº 92 y 93). Y ello, aun por encima de la más que real posibilidad de los perjuicios difícilmente reparables para el demandante de la medida cautelar que se le irrogarían de estimarse el recurso principal. En otras palabras, el equilibrio de intereses prevalecería en este caso aun frente a la concurrencia de la apariencia de buen derecho y del *periculum in mora*, siendo ésta una cuestión a la que nos referiremos igualmente al examinar este criterio en el siguiente apartado.

A idénticas conclusiones llega el APTPI en el asunto *The National Farmer's Union e.a.*, de 13 de julio de 1996 (T-76/96R) en el procedimiento sobre medidas cautelares solicitadas por diversas entidades inglesas contra las medidas de emergencia adoptadas por la Decisión de la Comisión 96/239 de 27 de marzo de 1996 que prohibía con carácter transitorio el envío de dicho ganado a terceros países.

Una vez apuntados estos tres requisitos de fondo, lo que cabe destacar antes de entrar en su desarrollo en los siguientes apartados, son dos circunstancias que van a permitir introducir su estudio.

Nos referimos, en primer lugar, al orden en que deben ser apreciados cada uno de los requisitos, cuestión recurrente que inevitablemente debe plantearse el órgano decisor de la medida cautelar al enfrentarse a cada caso concreto, y que nos servirá para dar la medida de valor de dichos criterios tradicionales de la justicia cautelar.

Y ello teniendo en cuenta que no hay norma comunitaria que obligue al juez a seguir un esquema de análisis preestablecido que fije un orden de consideración de cada uno de los criterios que conforman la justicia cautelar¹³⁹.

En segundo lugar y derivado de lo anterior, cabe destacar la amplia facultad de que goza el juez cautelar de apreciar y determinar, a su libre arbitrio y a la vista de las peculiaridades concurrentes en cada caso, cómo verificar la existencia de los requisitos reseñados y el propio orden en que deben ser considerados.

Para BACIGALUPO SAGESSE y FUENTETAJA PASTOR el requisito de la ponderación de intereses en juego, obliga a examinar, “una vez verificado el cumplimiento de los dos presupuestos sustantivos de la tutela cautelar recién mencionados, si la medida provisional solicitada, —en principio procedente, si efectivamente concurren el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*—, altera (o no) el debido equilibrio de intereses entre las partes en conflicto”¹⁴⁰.

¹³⁹ Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), nº 45. Esta cuestión del orden de apreciación de los criterios, a nuestro juicio resulta esencial, ya que habría que analizar hasta qué punto la consideración de uno de esos requisitos puede condicionar, o incluso condenar, a la irrelevancia a los demás. O, por el contrario, se impone una interpretación conjunta y ponderada de todos ellos.

¹⁴⁰ BACIGALUPO SAGESSE M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., pág. 303.

En cuanto al Derecho comparado, y respecto a sistemas cautelares de países de nuestro entorno, existe una clara distinción, entre las soluciones que prefieren la necesaria continuidad de la acción del Estado y que se fundan en los principios de legitimidad y ejecutividad de los actos administrativos, y las soluciones que priorizan la protección de los interesados y la protección del derecho a la tutela judicial efectiva del ciudadano.

No obstante, entre unas y otras posturas existen posturas intermedias que interesan especialmente por propugnar unas soluciones equilibradas en las relaciones jurídico-administrativas, verdadero objetivo de esta tesis en aras de una igualdad de armas. La respuesta, pues, ha de encontrarse en el término medio o equilibrado, pero como dice BIASCO MARINO, “no por aplicación teórica y mecánica de ciertas posturas (generalmente apodadas de "salomónicas"), sino por la estricta aplicación de principios enraizados en el ordenamiento positivo, y que generalmente disponen una difícil, pero justa y necesaria ecuación entre la defensa del interés general (protección del orden o el interés público) y la prevención y reparación del daño producido al sujeto (derecho a la prevención y a la reparación integral el daño sufrido).”¹⁴¹.

En cualquier caso, y al igual que en el derecho patrio, se imponen por equitativas aquellas soluciones que generalmente disponen un complicado pero necesario equilibrio entre la defensa del interés general (protección del orden o el interés público) y el interés particular a la tutela judicial efectiva de sus derechos y, en concreto, a la prevención y reparación del daño producido a sus intereses.

Es decir, una necesaria combinación del principio de ponderación de intereses y de proporcionalidad, con otros principios como la apariencia de seriedad de la pretensión del particular o el perjuicio irreparable a los intereses del particular.

¹⁴¹ BIASCO MARINO E., “*La suspensión jurisdiccional de la ejecución del acto administrativo y otras medidas cautelares*”. (Clase dictada en el Cursillo de posgrado en Derecho Administrativo), Facultad de Derecho. Universidad de la República de Uruguay, 1995, pág. 10.

III.) Fundamentos jurídicos y criterios tradicionales de la justicia cautelar.

El TC en la Sentencia 218/1994 de 18 de julio (ES:TC:1994:218), ya señaló que “*la potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde a la necesidad de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia*”¹⁴². Y como hemos expuesto *ut supra*, además, en el proceso administrativo la suspensión cautelar tiene determinadas finalidades específicas, incluso con trascendencia constitucional, y que pueden cifrarse genéricamente en constituir un límite o contrapeso a las prerrogativas exorbitantes de las Administraciones públicas. Todo ello con el objeto de garantizar una situación de igualdad con respecto a los particulares ante los Tribunales, sin la cual sería pura ficción la facultad de control o fiscalización de la actuación administrativa que garantiza el artículo 106.1 de la CE.

La doctrina constitucional en el ámbito de la tutela cautelar constituyó un trasunto de la doctrina comunitaria que acabamos de ver. Y así las SSTC de 17 de diciembre de 1992 (RTC 1992, 238) y de 29 de abril de 1993 (RTC 1993, 148) exigían tres presupuestos para la concesión de la suspensión:

- El *periculum in mora* que alude a la existencia de peligro de un daño jurídico para el derecho a proteger por la de pérdida de la finalidad legítima del recurso principal debida al retraso en la tramitación y resolución del mismo, y del que la medida cautelar no es más que un instrumento.
- La apariencia de buen derecho del solicitante de la medida cautelar o *fumus boni iuris*, que le concede una probabilidad cualificada de tener razón para oponerse al acto, o, en su caso, también la falta de la misma que avale la legalidad del acto. Se

¹⁴²Es precisamente esta función de las medidas cautelares lo que impide que aquéllas puedan adelantar el resultado del juicio principal. CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 29.

trata de un presupuesto de elaboración jurisprudencial para la concesión de la suspensión sin garantías de los actos.

- Y como criterio amalgamador de los anteriores, la ponderación de intereses en juego que obliga a valorar el perjuicio que para el interés general supondría la suspensión. Respecto a este criterio, hay que tener en cuenta la tendencia de la doctrina comunitaria de considerarlo como decisivo por su carácter de requisito moderador de los demás. Este criterio incluye el concepto de perjuicio irreparable que podría suponer al particular la ejecución o no suspensión de acto, lo cual da paso al principio de proporcionalidad¹⁴³.

La prevalencia de dichos criterios es clara, al menos en vía contencioso-administrativo. El fundamento jurídico de toda medida cautelar de evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso, debe ser por la ponderación de intereses y la proporcionalidad en su aplicación. Por lo que, en el régimen cautelar en vía jurisdiccional, el criterio de ponderación de los intereses concurrentes sirve para matizar la pérdida de la finalidad legítima del recurso.

A continuación, se analizará la interconexión y el orden de consideración y aplicación de estos criterios de la justicia cautelar que están presentes en cada uno de los supuestos reconocidos de suspensión sin garantías.

Se incidirá en el orden preferencial de consideración de cada uno de ellos, lo que nos permitirá investigar las líneas de evolución del instituto cautelar. En este sentido indagaremos hasta qué punto, una interpretación más evolucionada de criterios como la indispensable proporcionalidad en la ponderación de intereses en juego y la apariencia de buen derecho de la pretensión del particular, pueden coadyuvar a ampliar el horizonte de

¹⁴³ CHICO DE LA CÁMARA P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 68-69.

los supuestos legalmente reconocidos que permitan suspender la ejecución de una deuda sin necesidad de prestar garantía.

Comenzaremos con la ponderación de intereses ya que, como hemos comentado consideramos que este principio ejerce de “argamasa” del resto de criterios ya que, en todos los casos, la adopción de la suspensión, a su vez requiere de esa proporcionalidad.

A.) La ponderación de intereses y el principio de proporcionalidad.

1.) Evolución del criterio del interés público prevalente y el principio de proporcionalidad.

La necesaria ponderación del interés público y el interés privado es uno de los primeros pilares que abren la puerta a la suspensión como flexibilizadora del privilegio de la autotutela administrativa, y como excepción al privilegio, durante mucho tiempo inamovible de la autotutela administrativa.

Una vez expuestas las bases de la doctrina de ponderación de intereses como medio de hacer frente a todo conflicto en general entre la Administración y el particular, procede ahora indagar en el origen normativo y su posterior desarrollo jurisprudencial, a partir de los cuales dicho criterio con el principio de proporcionalidad que le sirve de fundamento jurídico, se articula como uno de los criterios tradicionales de la institución de la suspensión del acto administrativo.

El impulso hacia la valoración concreta de cada interés en juego, y, por tanto, a la reinterpretación del artículo 122 de la LJCA de 1956 se produce con la promulgación de la CE, a partir de la cual la doctrina del TS ha venido defendiendo como criterio el de la ponderación de los intereses en conflicto¹⁴⁴. Nosotros añadimos, que lo que subyace en

¹⁴⁴ En palabras de FERNÁNDEZ PASTRANA, “...la reinterpretación de los preceptos en cuestión ha mostrado un avance importante en la inclusión de la ponderación de los intereses – público y privado-

esta doctrina a la luz de la CE es el derecho a la tutela judicial efectiva, que pone en relieve la necesidad de reconocer primero y garantizar después la defensa de los intereses de los particulares, en un mayor equilibrio frente al interés público que está detrás del privilegio de ejecutividad que pretende salvaguardar el acto administrativo.

De esta forma, en una fecha tan temprana como 1981 y mediante Auto de la Sala 4ª de 13 de abril (ES:TS:1981:41A), el TS señaló ya una pauta, tras la promulgación de la CE. Y ello desde una mayor valoración del interés privado frente al público, en base fundamentalmente a la falta de acreditación de este último respecto al particular. En dicho procedimiento se acuerda la suspensión de un acuerdo de la Administración de revocar la autorización de funcionamiento de una Escuela Particular de conductores atendiendo a la solicitud efectuada por el titular de la Escuela en base a que:

“el cierre de la misma implicaría para éste la privación de los ingresos con los que atendía a la apremiante necesidad de su subsistencia y supondría su desprestigio y la interrupción del curso para los alumnos, daños en principio de difícil reparación, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley Reguladora de esta jurisdicción (contencioso-administrativa), es pertinente la suspensión pedida, máxime cuando ni siquiera se ha aducido un interés público de singular trascendencia que a ella se oponga”.

Por tanto, el TS empezó a valorar la posibilidad de suspender un acto administrativo, en función de un interés privado digno de protección, puesto en peligro y de difícil reparación (lo cual de por sí actualmente serviría para aceptar la suspensión), y, en el caso concreto enjuiciado, por la relevancia no acreditada del interés público puesto en juego.

Y al abordar la suspensión como medida de conciliación de intereses de la Administración y del particular, se consideró acertado referirse primeramente a la

afectados”. FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M. “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., págs. 287 y ss.

ponderación daños en los que se concreta la medida cautelar, y poder valorar qué interés saldría más perjudicado por la ejecución/suspensión de la resolución del fondo del asunto.

Constituye, en consecuencia, un avance el hecho de que la ejecutividad del acto, el privilegio de su presunción de legalidad, y, en definitiva, la primacía del interés público amparado por la autotutela administrativa, ya no gozan de preferencia absoluta a la hora de valorar la suspensión de sus efectos. Por tanto, hay que analizar no sólo el interés público sino también el interés privado y la existencia de daños que pudieran generarse al mismo para decidir finalmente la procedencia de la suspensión.

Sentadas esas premisas, debemos partir de **la valoración del interés público afectado por la suspensión**, para lo cual hemos de remontarnos de nuevo al artículo 122.2 de la Ley de la Jurisdicción-Contencioso-administrativa de 1956, en el que se admitía la suspensión, *“cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil.”*.

Asimismo, el artículo 123.2 disponía como causa de oposición a la medida cautelar que de ésta pudiera seguirse grave perturbación a los intereses públicos.

Y finalmente el apartado 2 del artículo 124 exigía caución si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero.

La LJCA por su parte, en su artículo 130 sigue configurando al interés público como criterio a tomar en consideración en aras a la adopción de cualquier medida cautelar.

Lo que interesa ahora es el análisis de dicho régimen a la luz del criterio ya expuesto de la ponderación de intereses en juego en la relación jurídico-administrativa.

Durante años, la interpretación de dicha regulación iba más encaminada a la reparabilidad o no del daño, casi en términos cuantitativos y no cualitativos. Es más, en apariencia, **nada parecía referirse a una verdadera ponderación de intereses** a la hora de definir los requisitos que debían concurrir para que el Tribunal acordara la suspensión del acto impugnado.

No obstante, en la misma Exposición de Motivos de la Ley riuaria de la contencioso-administrativo de 1956 se decía que, *“En orden a la suspensión, la Ley la admite cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños de reparación imposible o difícil. Al juzgar sobre su procedencia se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión, con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego”*. Es decir, no se admitiría en cualquier caso la suspensión cuando existiera un interés especial y cualificado interés público afectado por la eventual suspensión, primando tanto sobre la existencia de perjuicios irreparables como sobre la apariencia de buen derecho.

Ese parece ser también el sentido del apartado 2 del artículo 130 de la LJCA al introducir la excepción prevalente de la existencia de *“perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderará en forma circunstanciada”*. También es cierto que el legislador utiliza el condicional “podrá”, lo que al menos atempera lo excluyente de dicha circunstancia, dejándola una vez más en manos de la interpretación subjetiva del juzgador, limitando la objetividad de dicho criterio.

Por tanto, sólo desde la ponderación prevalente del interés público y la mayor o menor necesidad para el mismo de la ejecución del acto, el juez ya podría entrar a evaluar el daño jurídico derivado para el particular. Por lo que, tradicionalmente y con carácter preliminar habría que valorar y ponderar interés público afectado, el cual daría la medida del daño al particular imposible o difícil de reparar que provocaría la ejecución del acto. Es decir, existe una directa vinculación (casi como una relación de causa-efecto) entre el interés público en juego a proteger y el daño jurídico para el particular derivado de la ejecución del acto. Sólo hecha dicha ponderación puede concretarse la lesión o daño al particular que puede derivarse de la ejecución o el daño también para el interés público derivado de la inejecución. Constituyen pues, interés y daño dos caras de la misma moneda, que debidamente armonizados determinarán la procedencia o no de la suspensión.

Otros autores, en esta misma línea, abundan en la tesis de ponderar en qué medida el interés público exige o no la ejecución del acto administrativo como factor determinante en la adopción de medidas cautelares. De esta forma, VEGA BORREGO señala que, “existe una relación de proporcionalidad entre la intensidad con la que el interés general exige el cumplimiento del acto y la intensidad del daño que la ejecutividad causaría al destinatario del acto, que, obviamente no puede ser la misma cuando el interés general reclama el cumplimiento del acto, que cuándo no lo reclama”¹⁴⁵.

Sin embargo, dicha postura armonizadora que anticipa el principio de proporcionalidad como modo de articular la ponderación de intereses, deviene de un intenso e interesante debate, al que alude GIMENO SENDRA, sobre el juego del interés público en materia de adopción de medidas cautelares. Comienza dicho autor reconociendo que en la LJCA de 1956 y, posteriormente en el artículo 130.2 de la LJCA, la no perturbación del interés público constituía un requisito de la suspensión de la ejecutividad del acto o disposición impugnada: como ya hemos comentado *ut supra*, si el daño a evitar con la suspensión era de entidad menor al originado al interés público por la suspensión no procedía acordar ésta y viceversa. Y es en este punto en el que surgen dos líneas doctrinales y jurisprudenciales distintas sobre la primacía de los intereses en conflicto, y que creemos resumen bien la necesidad de evolución de la justicia cautelar hacia una mayor flexibilización¹⁴⁶.

Por un lado, se sitúa la tesis jurisprudencial de entender que debe primar siempre el interés público frente al particular en caso de conflicto (ATS de 29-09-1983 y STSJ 7-11-1984). Por otro lado, la que considera que en el ámbito de la justicia cautelar el interés

¹⁴⁵ VEGA BORREGO F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 23. Dicha postura alude a la relación directa entre interés y daño a la que nos referíamos *ut supra*, cuya conjunción determinará la procedencia o no de la suspensión.

¹⁴⁶ GIMENO SENDRA, V. “Presupuestos de medidas cautelares”. *Comentarios a la nueva ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid 1999, págs. 501-502.

público debe ceder respecto al daño a reparar en caso de ejecutarse el acto, salvo que el perjuicio al interés público deviniera desproporcionado o exorbitante (AATS de 17-1-1987, de 24-5-1989 y de 16-11-1989).

Respecto a esta última postura, surgió la línea encabezada por GARCIA DE ENTERRÍA que mantenía que el derecho a la tutela judicial efectiva no podía quedar subordinado a supuestos intereses públicos en la ejecución del acto, genéricos o difusos en su concreción, por cuanto “no puede haber un interés general en impedir la justicia efectiva”. Según el citado profesor, considerar que una grave perturbación a los intereses públicos pudiera por sí misma obligar a ejecutar el acto impugnado, “equivale a la subordinación de un derecho de los que son fundamento del orden político y paz social (artículo 10.1 de la CE) a pequeñas conveniencias administrativas o burocráticas, o incluso políticas, pero en ningún caso capaces de despojar radicalmente de cualquier derecho, y menos de un derecho fundamental (...), no vale la invocación del interés general en favor de un acto administrativo ilegal para evitar censura judicial final, idénticamente que no cabe admitir la misma invocación para excluir la posibilidad de ser objeto de una medida cautelar que las circunstancias (*fumus boni iuris* y *periculum in mora*) impongan¹⁴⁷ .

¹⁴⁷GARCIA DE ENTERRÍA, E. “Novedades sobre los procesos en el conflicto anglo-español. La suspensión cautelar por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de la ley inglesa de 1988 aparentemente contraria al Derecho comunitario. Enseñanzas para nuestro sistema de medidas cautelares, sobre la primacía del Derecho comunitario y respecto a la indemnizabilidad de los daños causados por infracción de este”, en “*La batalla por las medidas cautelares*, ob. cit., pág. 80.

(ID. “La Sentencia Factortame (19 de junio de 1990) del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. La obligación del juez nacional de tutelar cautelarmente la eficacia del Derecho Comunitario aún a costa de su propio derecho nacional. Trascendencia general de la Sentencia en el Derecho Comunitario y en el sistema español de medidas cautelares”, en *La batalla por las medidas cautelares*, ob. cit., pág. 137; ID, “La consolidación del nuevo criterio jurisprudencial de la “aparición de buen derecho” para el otorgamiento de medidas cautelares. Silencio administrativo y aparición de abuso de la ejecutividad”, en “*La batalla por las medidas cautelares*, ob. cit., págs. 215-216.

Siguiendo la interpretación de la prevalencia en todo caso del interés público, la valoración del juzgador sobre la existencia de un interés público relevante mediatizaría o condicionaría de alguna manera la importancia de otros criterios a tener en cuenta.

Asimismo, también hemos expuesto al hablar de la suspensión y su papel de conciliadora de intereses, como PONT MESTRES rechaza el sentido patrimonial que del concepto “interés público” hace “...la Administración pública en general y de la tributaria en particular, inflacionada de prerrogativas, autoconvencida de dominio y engreída de superioridad consecuencia de la herencia del absolutismo político de muchos siglos, (las medidas cautelares) me parecen necesarias o al menos muy convenientes para ensayar la “desmitificación” del privilegio de ejecutividad, consecuencia de la presunción de legalidad de los actos administrativos (...)”¹⁴⁸.

Por el contrario, otros autores sostienen la prevalencia del interés público sobre el privado. Para CHINCHILLA MARÍN “el interés general sí debe prevalecer sobre un interés privado, como se deriva de la cláusula social del Estado y de un principio tan elemental como es de la solidaridad”. No obstante, acaba compensando la fuerza de dicha afirmación con un argumento que limita el alcance real de la misma: “...En todo caso, no serán tantos los supuestos en los que, por exigencias de interés general, sea absolutamente necesario ejecutar un acto administrativo o denegar una medida cautelar solicitada, a pesar de que concurren condiciones necesarias para su adopción, esto es, *periculum in mora* y *fumus boni iuris*. Hasta tal punto es así, que, al final termina, no sólo por considerar excepcional la no suspensión y sólo en supuestos donde cobre vigencia el principio “*salus publica suprema lex est*”, sino que, aun en estos casos se exigiría que la ejecución del acto estuviera debidamente argumentada “con motivos serios y no alusiones genéricas”¹⁴⁹.

¹⁴⁸PONT MESTRES, M., “*La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*”, ob. cit., págs. 19-20.

¹⁴⁹CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 185.

En nuestra opinión, la autora citada acaba reconociendo, por el camino inverso a GARCÍA DE ENTERRÍA, que, partiendo de la supremacía del interés general a efectos de la justicia cautelar y siendo la norma general, al final su aplicación práctica real termina siendo muy limitada en la casuística. La conclusión final de lo expuesto es que la suspensión acaba siendo la norma general, y la primacía del interés público y del privilegio de la autotutela en suma es la excepción, lo que además exigiría un plus de

No obstante, y ante la divergencia entre ambas posturas (más bien de naturaleza dialéctica que práctica como hemos visto), GIMENO SENDRA aboga por una yuxtaposición de ambas como la línea más provechosa. Por una parte, se reconoce que el interés público a considerar a efectos de la suspensión del acto no puede ser abstracto y difuso en la ejecutividad del acto administrativo, sino cualificado, específico y prevalente. Lo anterior no significa que dicho interés público baste por sí mismo para adoptar la medida cautelar, sino que, junto con los otros presupuestos generales de la suspensión, servirá como criterio de valoración al juzgador que le ayude a formar su decisión de acorde con las exigencias de principio de proporcionalidad. Por último, considera que lo contrario sería admitir el derecho a la suspensión como derecho absoluto sólo por concurrir los requisitos legales, pero sin sujetarse a ponderación alguna. Y ello en un proceso que, como el administrativo, siempre tiene latente los intereses públicos¹⁵⁰.

Al margen de la discusión sobre prevalencia previa de intereses, y aceptando la necesidad de su ponderación, el interés de los particulares tiene entrada en la justicia cautelar mediante el reconocimiento de la existencia de unos daños a su esfera derivados de la ejecución del acto. Por lo que la suspensión del mismo sólo procedería cuando, aparte de la ausencia de un interés público cualificado de singular trascendencia, (como decía el Auto citado de 13 de abril de 1981), se verificara por el juzgador la posibilidad de daños o perjuicios de reparación imposible o difícil.

Por tanto, el reconocimiento efectivo de la esfera de intereses del particular en el ámbito de la justicia cautelar tiene su entrada en la normativa a través del concepto jurídico indeterminado de los perjuicios de imposible o difícil reparación (artículo 122 de la LJCA de 1956).

motivación por parte de la Administración. Por tanto, ambas líneas doctrinales acaban convergiendo en el mismo punto, aun por caminos totalmente opuestos por lo que los extremos acaban coincidiendo.

¹⁵⁰GIMENO SENDRA, V., “Presupuestos de medidas cautelares”. *Comentarios a la nueva ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., pág. 502.

En definitiva, el concepto de interés público y daño irreparable al particular lejos de oponerse se combinan o yuxtaponen para completar la ponderación de intereses como criterio de la justicia cautelar.

Pero, el problema radica en el qué y en el cómo evaluar esos daños, los cuales debían mensurarse no *per se*, sino en comparación con los daños para el interés público derivados de la no ejecución del acto¹⁵¹.

Por tanto, es necesario articular de forma efectiva dicha ponderación, y es aquí donde el principio de proporcionalidad adquiere su verdadero significado, al justificar dicha ponderación como criterio ya específico de la suspensión del acto administrativo.

La proporcionalidad como principio que coadyuva a la ponderación de intereses en conflicto, parte de la valoración del interés público y de los fines de carácter general que el poder público tiene encomendados. Consecuencia hasta cierto punto lógica, derivada de la necesidad de autotutela administrativa y de la posición jurídica peculiar de la Administración consustancial a su propia naturaleza.

En este sentido en una interesante postura doctrinal, GÓMEZ FERRER intenta explicar la necesaria proporcionalidad entre intereses en conflicto a través del **principio de igualdad**.

De esta forma, el autor citado parte de la peculiar posición jurídica de la Administración para valorar la proporcionalidad de su actuación en defensa de los fines de interés general que tiene encomendados. Y para ello, se acude a la configuración por la doctrina constitucional del principio de igualdad, que no implica tratar igual situaciones desiguales sino diferenciar situaciones distintas y darles diverso tratamiento, siempre con el límite de

¹⁵¹ A este respecto, ya hemos comentado que la jurisprudencia ha sido muy reticente a la hora de reconocer que el interés particular no debe sólo y exclusivamente relacionarse con daños evaluables económicamente, en el sentido de que ello los hace siempre reparables. El hecho de que sean daños indemnizables económicamente no implica que siempre sean reparables, y, por tanto, no susceptibles de provocar la suspensión del acto.

la no discriminación. En función de esa desigualdad jurídica consustancial al Poder Público, lo que se plantea es si está justificada “por ser razonable”, identificando dicho término con una actuación administrativa proporcionada para conseguir la satisfacción del interés general¹⁵².

Y así, para GÓMEZ FERRER, “la posición peculiar de la Administración, -concretada ahora en la ejecutividad de sus actos- ha de estar justificada por venir exigida como medida proporcionada para el cumplimiento de las funciones y fines que el interés general que se les atribuye, (...) No se trata, por tanto, de ignorar la necesidad de que los poderes públicos están situados en una posición jurídica peculiar. Se trata de determinar – en defensa de la libertad y de los derechos individuales-, en qué medida y con qué alcance tal posición viene exigida como medida proporcionada para la consecución de los fines y funciones de interés general tiene encomendados...”¹⁵³.

En definitiva, reconociendo la consustancialidad de la posición singular del Poder Público personificado en la Administración, que se traduce en la legitimidad de sus prerrogativas derivadas de su autotutela, se trata de valorar en cada caso en qué medida debe mantenerse o variar dicha posición, evitando que dichos privilegios se apliquen de forma inercial e injustificada, y, en definitiva, “no razonable” por no ser proporcionados al fin de interés general perseguido. De esta forma se acaba retomando la tesis armonizadora a la que nos referíamos *ut supra*.

Y es justamente la apelación a lo “razonable” que justifique la desigualdad entre el interés público y privado a favor del primero, lo que nos conduce necesariamente a un juicio de valor que el legislador que ha creado dicha situación traslada a los jueces y

¹⁵² Entre otras, la STC 22/1981 de 2 de julio, (ES:TC:1981:22) y la STC nº 34/1981 de 10 de noviembre (ES:TC:1981:34), en cuyo Fundamento de Derecho 3.B, se considera que, “Lo que prohíbe el principio de igualdad jurídica es la discriminación, como declara de forma expresa el art. 14 de la Constitución, es decir, que la desigualdad de tratamiento legal sea injustificada por no ser razonable”.

¹⁵³ GÓMEZ FERRER R., “Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos”, ob. cit., pág. 186.

tribunales en una delicada y a veces incómoda tarea. Lo cual constituye una de las circunstancias inherentes a la aplicación de este criterio.

De esta forma, es preciso examinar, no cuánto y cómo se ven afectados los intereses del particular, sino si esa afectación es justa y proporcionada en aras de la protección y defensa del interés general. Lo cual lleva a concebir el principio de proporcionalidad en un sentido que no sea solamente mensurar los daños producidos, ya que para ello es preciso previamente analizar de qué intereses estamos hablando. Por lo que resulta necesario seguir partiendo como referencia, del interés público o general derivado de la ejecución (o no) del acto administrativo.

En efecto, siguiendo con la evolución del concepto de interés público prevalente dentro del criterio de ponderación de intereses en juego, conviene recordar lo siguiente, según la línea ya apuntada *ut supra* de GÓMEZ-FERRER: el criterio de la proporcionalidad utilizado para ponderar el interés público y el privado no puede ser entendido en términos puramente cuantitativos, sobre los efectos y daños que en la esfera de intereses del particular pueda tener la actuación de la Administración al ejecutar sus actos en base a la autotutela administrativa, y sobre si el daño que se pudiera producir al particular pudiera quedar compensado por un fin superior de defensa del interés público. Más bien tiende a analizar hasta qué punto el interés general necesita de la ejecutividad del acto administrativo como medida proporcionada para su mejor y más adecuada defensa. No se parte de las consecuencias que para el interés del particular pueda tener la ejecución del acto, sino que debe analizarse si la misma es exigida para la consecución de las funciones de interés general que debe preservar la Administración.

A este respecto, es posible que un pronunciamiento judicial que, aun reconociendo unos daños producidos en la esfera privada, pudiera limitar la suspensión a los casos excepcionales en los que ello constituyera una medida proporcionada (y, por lo tanto “razonable” según equiparación que hace el autor citado) para la consecución del fin público afectado. Dichos supuestos podían relacionarse con aquéllos en los que el retraso

en la ejecución o incluso la vuelta atrás de la misma pudieran originar perjuicios totalmente desproporcionados¹⁵⁴.

En definitiva, tal y como apunta FERNANDEZ PASTRANA, no se trata de oponer simplemente unos intereses a otros, sino ponderar unos y otros y de ver hasta qué punto el interés público exige o no la ejecutividad del acto. Todo lo cual, a nuestro ver, no es sino la consagración en este ámbito del principio de proporcionalidad¹⁵⁵.

Como podemos observar, y a pesar de la necesidad de ponderar dichos perjuicios a la luz de los derechos fundamentales consagrados en la CE, y, en especial del derecho a la tutela judicial efectiva, se sigue valorando el daño al interés privado, no “*per se*” sino tomando como base el interés general afectado por la inejecución del acto, así como la consecución de los fines públicos que tiene encomendados la Administración. Además, hemos de tener en cuenta, que no sólo puede haber intereses privados afectados por la ejecución del acto, sino que también puede haber intereses públicos perjudicados por dicha ejecución¹⁵⁶.

¹⁵⁴ GÓMEZ FERRER, R., “Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos”, ob. cit., pág. 193.

¹⁵⁵ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 288.

¹⁵⁶ Y así, en el Auto del TS de 20 mayo 1981, por ejemplo, se suspendía una orden municipal de vallar un terreno siguiendo cierta alineación, de manera que parte de la propiedad hubiera quedado fuera del cercado. Los motivos de la suspensión residían en la dificultad de valorar los daños y, además, porque “nada consta en las actuaciones que permita afirmar que el interés público afectado sea incompatible con la suspensión”. No sólo se valoraba el interés público perseguido directamente por el acto impugnado, sino también otros intereses generales. En esa línea, el Auto de 28 abril 1982 suspendía una autorización gubernativa de derribo por el perjuicio ocasionado al inquilino recurrente y también por el interés público en la conservación de un edificio de valor artístico.

Asimismo, resultó muy significativo el Auto del TS de 8 de febrero de 1988 (ES:TS:1988:2280A) que planteaba el caso de una orden de derribo de un canal en el que se hicieron considerables gastos, orden que podría causar “*indudables daños o perjuicios de reparación imposible o muy difícil, incluso de orden público a las poblaciones afectadas*”. Teniendo en cuenta que existía un interés público prevalente por la necesidad de establecer una alternativa al canal preexistente para el adecuado suministro de agua a las poblaciones aludidas, el Alto Tribunal consideró que concurría el requisito exigido por el artículo 122 de la

Es cierto, que seguimos partiendo de una referencia preliminar como es la valoración que para el interés público tiene la inejecución del acto. Pero también es cierto, como veremos al analizar la valoración de los daños al interés del particular, que habría un avance hacia la igualdad de armas, sobre todo en materia tributaria, si se concibiera la necesidad de que sea la Administración la que pruebe hasta qué punto queda comprometido el interés público.

Es decir, el hecho de que partamos de valorar el interés público como medida del daño al interés particular, implica la necesidad y obligación que pesa sobre la Administración de la carga de la prueba de la prevalencia del daño al interés público sobre el privado para denegar la suspensión, (recordemos que el Auto de la Sala 4ª del TS de 13 de abril de 1981 citado *ut supra* accedió a la suspensión por la falta de prueba de los daños al interés general supuestamente derivados de la suspensión).

De esta forma, la justicia cautelar, desde la inmutabilidad de la presunción de validez del acto administrativo a destruir por el particular, podría abrir uno de sus caminos exigiendo que los daños al interés público deban ser también probados por la Administración. No obstante, la deriva jurisprudencial derivada de la dicción literal de la norma, parece ir en otra dirección al arrumbar dicho avance junto con el elevado nivel de exigencia de los perjuicios por el particular, tal y como veremos al analizar los supuestos legales de la suspensión si garantías en la esfera tributaria y en concreto por daños y perjuicios de imposible o difícil reparación.

Finalmente, no menos relevancia, y sobre todo en materia tributaria, tiene la consideración y valoración a efectos de decretar la suspensión de los daños a terceros distintos del propio recurrente, cuestión que en principio no fue suficientemente valorada por la doctrina jurisprudencial.

LJCA de 1956 referido a los daños y perjuicios de imposible o difícil reparación para acceder a la suspensión solicitada.

En este sentido, FERNÁNDEZ PASTRANA toma posteriormente el relevo de esta cuestión, al afirmar que la valoración de los intereses sociales y de terceros afectados por la ejecución del acto o acuerdo administrativo también han de ser ponderados en la suspensión¹⁵⁷.

Creemos, que, la ponderación de daños a terceros distintos del recurrente para valorar la suspensión de un acto administrativo supone un avance en términos generales. De un parco reconocimiento legal y doctrinal como supuesto excepcional, se pasó a admitirse la posibilidad de que, dentro del reconocimiento de un interés privado al lado del público, podía haber otros intereses particulares afectados y dignos de protección al margen del individuo recurrente¹⁵⁸.

¹⁵⁷FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 282.

Para muestra de ejemplos en la temprana doctrina del TS de la debida consideración de los daños a terceros para suspender un acto administrativo afectante en principio a persona distinta, cabe citar diversos Autos del TS de 05 de marzo de 1987 (ES:TS:1987:1665A), y de 30 de septiembre de 1988 (ES:TS:1988:2066A).

En el primero de ellos, el Alto Tribunal estima la suspensión del acto al considerar que la paralización de las actividades de una explotación, con el “*paro forzoso de la plantilla de operarios y empleados, la pérdida de instalaciones recientes*”, y también con repercusiones en las empresas auxiliares y en la construcción, son susceptibles de constituir daños y perjuicios irreparables con la suficiente consideración para la suspensión del acto impugnado.

En el segundo de ellos de fecha 30 de septiembre de 1988 se plantea la no renovación de una autorización para Sala de Bingo, lo cual provocaría el cierre del local y un cese de la actividad con la consiguiente pérdida del trabajo de los empleados, de sus retribuciones y fuentes de ingresos. Por lo que la ejecución anticipada del acto recurrido podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación, no ya sólo para la empresa sino sobre todo para los trabajadores perjudicados por el cierre de la empresa.

¹⁵⁸ Incluso como tal avance en el desarrollo máximo de la justicia cautelar, la ponderación de intereses sociales o de terceros en la suspensión podría plantear igualmente la posibilidad de su extensión a los supuestos de suspensión sin garantías en materia ya específicamente tributaria. Pensemos si sería posible evaluar y reconocer daños irreparables, por ejemplo, en los sueldos de los trabajadores de una pequeña empresa, derivados de la ejecución de una deuda tributaria que supusiera un inasumible gravamen o insostenible para la misma, poniendo en peligro la propia viabilidad de la entidad, con el perjuicio directo para terceros (inclusive para los intereses de los proveedores de la empresa que podrían ver peligrar en última instancia sus propios pagos). Ejemplos de la consideración para la suspensión de la incidencia del acto administrativo sobre terceros, como pueden ser los trabajadores amenazados por el cierre de la empresa, son los Autos del TS de 19 mayo 1980 (ES:TS:1980:21A), y de 17 junio 1980 (ES:TS:1980:33A).

2.) La Jurisprudencia comunitaria.

Como ya hemos comentado en la doctrina de la justicia comunitaria se detectaba una tendencia hacia el mayor peso relativo de la ponderación de intereses en juego frente a los demás criterios o presupuestos sustantivos de la tutela cautelar¹⁵⁹.

En efecto, de los pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales comunitarios parece evidenciarse que este requisito de la ponderación de intereses, se erigía en presupuesto en última instancia determinante de la adopción de la medida cautelar. En este sentido, parte de la doctrina cualificada consideraba que predeterminaba de alguna forma el cumplimiento de los otros dos requisitos tradicionales de la justicia cautelar, (*fumus boni iuris* y *periculum in mora*).

Para estos autores, la justicia cautelar comunitaria puede llegar a reconocer la existencia de la apariencia de buen derecho o el peligro de la pérdida de la finalidad legítima del recurso principal respecto al solicitante. Pero aun con todo, no sería suficiente frente al riesgo real para un interés muy superior al que ostentaría el demandante de la justicia cautelar, aun con muchas probabilidades de tener razón o de sufrir un perjuicio irreparable en caso de ejecutarse el acto¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Estudio del Auto del TJUE de 12 de julio de 1996 (Asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R) y del Auto del Presidente del TP) de 13 de julio de 1996 (asunto *The National Farmer's Union e.a.*, de 13 de julio de 1996 (T-76/96R), recaídos en sede cautelar. Vid. Capítulo Segundo, Epígrafe II de la primera parte de esta tesis.

¹⁶⁰ BACIGALUPO SAGGESE M. y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., pág. 305.

Como ya apuntamos *ut supra*, por un lado, el Auto del TJUE de 12 de julio de 1996 consideraría que la ponderación de intereses no deja dudas de que la relevancia del interés de no suspender la Decisión (daño grave para la salud pública), supera con creces el interés del Reino Unido de suspender su ejecución (daño irreparable a los intereses comerciales y sociales). Por su parte, el Presidente del TPI en su Auto de 13 de julio de 1996 considera que las exigencias derivadas de la protección de la salud pública priman sobre cualquier interés comercial o económico. Y lo razona el juzgador apoyándose en que, uno de los objetivos del TUE y de los principios generales del derecho comunitario en la materia es garantizar un elevado nivel de protección de la salud humana, (Auto del Presidente del TPI en el asunto *The National Farmer's Union e.a.*, de 13 de julio de 1996 (T-76/96R), n.103.

Lo verdaderamente novedoso es la claridad y determinación de la doctrina comunitaria al reconocer en el ámbito de la justicia cautelar la preponderancia de la ponderación de intereses y su característica innata como es la proporcionalidad sobre cualquier otra consideración, por legítima que pueda resultar, incluyendo el perjuicio de imposible o difícil reparación para el demandante de la medida cautelar.

Por tanto, cabe concluir con la plena **autonomía del equilibrio de intereses como requisito que forma parte del armazón de la tutela cautelar**, dejando de ser “la cara oculta del *periculum in mora* con la que se topaba el demandante de medidas cautelares después de haber demostrado el perjuicio grave e irreparable que iba a sufrir, para constituirse, en el tercer (y decisivo) requisito de la tutela cautelar comunitaria¹⁶¹.

En cualquier caso, y a pesar de dicha contundencia cabe hacer una primera observación que quizás puede matizar algo dicha afirmación: “el caso de las vacas locas” es algo extremo y no del todo significativo de los casos más normales a los que se enfrenta la justicia cautelar. No negamos su decisiva importancia en ese caso concreto, pero quizás caben dudas de su carácter determinante de una manera generalizada. Según BACIGALUPO y FUENTETAJA PASTOR, “no es difícil apreciar la forma en que la

¹⁶¹ BACIGALUPO SAGGESE M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., pág. 306. En este sentido, el Auto del Tribunal de Justicia en el asunto *Reino Unido V. Comisión*, 12 de julio de 1996 (C-180/96R), n.º.89, habla literalmente de que, “...aun en el caso hipotético de que el Reino Unido hubiera demostrado plenamente la existencia de un perjuicio grave e irreparable, incumbiría a este Tribunal de Justicia ponderar, por un lado, el interés de la demandante en que se suspenda la prohibición de exportar (...), y por otro lado, el interés de las demás partes en que se mantenga tal prohibición (...)”.

Por su parte, el Auto del Presidente del TPI en el asunto *The National Farmer's Union e.a.*, de 13 de julio de 1996 (T-76/96R), n.102 considera que “Sea como fuere, suponiendo incluso que, para algunas de las demandantes, los perjuicios alegados sean, en gran parte, imputables a la Decisión y presenten un carácter difícilmente reparable, estos perjuicios deben ser ponderados junto con los perjuicios que, en su caso, puede provocar en el ámbito de la salud pública una posible suspensión de la ejecución de la Decisión”.

ponderación de intereses planea, en todo momento, sobre el entero razonamiento del Juez cautelar comunitario”¹⁶².

Dicho de otro modo, el asunto se antoja tan claro y meridiano que pocos intereses pueden ser tan importantes y relevantes como la salud pública. Es un ejemplo respecto al cual, por lo extremo de lo que representa el interés público, es difícil no estar de acuerdo con la subsidiariedad de cualquier otra circunstancia que no sea proteger la salud pública de la población, por encima de intereses legítimos pero sectoriales como los de las empresas perjudicadas por la prohibición de exportar los productos afectados de la “enfermedad de las vacas locas”. Si ninguna objeción puede ponerse al caso concreto estudiado por el más alto nivel del interés afectado, ello no supone extender la primacía de dicho criterio de forma indiscriminada a cualquier asunto en el que la salud pública no fuera el interés público a ponderar junto con el demandante de la medida cautelar.

En un apunte de derecho comparado, cabe destacar que en el ordenamiento jurídico alemán las Bases constitucionales parten de vincular la tutela cautelar a la garantía constitucional de una tutela judicial efectiva. Es decir, como apuntábamos al hablar de la incidencia en la justicia cautelar de la efectividad del derecho a la tutela judicial, no se trata ya de garantizar el derecho de defensa en abstracto sino de remover obstáculos a fin de garantizar la eficacia restauradora del fallo del proceso principal. Al mismo tiempo, los órganos jurisdiccionales alemanes están sometidos al “dogma” de la prohibición de prejuzgar o anticipar la resolución del fallo, principio que no puede ser obstáculo, sin embargo, para la plenitud de la efectividad del derecho a la tutela judicial que acabamos de citar.

Partiendo de la doble premisa anterior, en primer lugar, **opera como regla general la suspensión del acto administrativo**, y ello, tanto al interponerse el recurso

¹⁶² BACIGALUPO SAGGESE, M. y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., pág. 305.

administrativo como en vía contenciosa; y, frente a la regla que prevalece en otros derechos, sólo excepcionalmente el recurso no interrumpe la ejecución del acto recurrido. De esta forma, el artículo 19.4 de la Ley Fundamental de Bonn eleva a rango constitucional el efecto suspensivo del recurso contencioso administrativo como protección jurídica efectiva¹⁶³.

Ahora bien, las leyes reservan a la Administración que dictó el acto, la posibilidad de ordenar o exigir su ejecución, siempre que a la demora se opongan razones de interés público, por lo que se invierte el procedimiento seguido en otros países.

En concreto, el efecto suspensivo no se produce de forma automática en materia tributaria o sancionadora, o cuando se acuerda por la autoridad administrativa la ejecución inmediata al amparo de un interés público o prevalente de tercero, debiendo solicitarse entonces la suspensión al órgano judicial¹⁶⁴.

¹⁶³El citado artículo 19.4 de la Ley dispone que, *“Toda persona cuyos derechos sean vulnerados por el poder público, podrá recurrir a la vía judicial. Si no hubiese otra jurisdicción competente para conocer el recurso, la vía será la de los tribunales ordinarios. (...)”*. Y el parágrafo 80.1 del Código procesal administrativo o Ley alemana de la jurisdicción contencioso-administrativa (*Verwaltungsgerichtordnung, VwGO*),- vigente desde 1960- dispone que, *“La oposición y la acción de anulación tienen efecto suspensivo. Esto también se aplica a la elaboración de leyes y a la determinación de actos administrativos, así como a actos administrativos con un doble efecto.*

¹⁶⁴Según el parágrafo 80.2 del Código procesal administrativo (*VwGO*), sólo se renuncia al efecto suspensivo: -respecto a actos que exijan el pago de un tributo o actos de liquidación tributaria y de imposición de costas administrativas; -en el caso de órdenes urgentes y medidas de agentes de policía; -en otros casos prescritos por la ley federal o por ley provincial, en particular por oposiciones y acciones de terceros contra actos administrativos relacionados con inversiones o creación de empleo; - o finalmente, en los casos en que la autoridad que expide el acto administrativo o que decide la oposición ordene específicamente la ejecución inmediata en interés público o en interés superior de una de las partes.

En concreto y respecto a la excepción de la regla general en materia tributaria, la justificación es la necesidad de asegurar la financiación de las funciones públicas. El Tribunal Administrativo Superior en derecho alemán está facultado igualmente para suspender provisionalmente la aplicación de normas generales, (en este caso las que consagran la regla general la suspensión del acto administrativo), siempre que fuera necesario para prevenir graves perjuicios o por otros importantes motivos. Tratándose de la no suspensión de actos tributarios es lógico pensar que esos importantes motivos no sean sino la existencia de un serio daño al interés público prevalente por la falta de ingresos de la Hacienda Pública.

Además de la suspensión del acto, existen otras medidas de aseguramiento a adoptar por los Tribunales alemanes cuando pueda frustrarse el ejercicio del derecho del actor por alteración del estado actual de las cosas (*Sicherungsanordnungen*), así como las llamadas medidas de regulación (*Regelungsanordnungen*) a fin de prevenir perjuicios sustantivos o de evitación de daños¹⁶⁵.

En definitiva, procede resaltar lo receptivo del ordenamiento jurídico alemán hacia el requisito de la ponderación de intereses, hasta el punto de ser un requisito característico del sistema cautelar del procedimiento contencioso-administrativo¹⁶⁶.

3.) Valoración de este criterio.

Una vez analizado la evolución del criterio en la doctrina nacional y comunitaria, es momento de la reflexión sobre su posición y valoración dentro del andamiaje de la justicia cautelar.

En el ámbito nacional, la LJCA de 1956 (aun con el avance que supuso la introducción del concepto de los perjuicios irreparables), seguía dando preponderancia al interés

¹⁶⁵Según el párrafo 80.4 del Código procesal administrativo, y previa solicitud, el Tribunal puede, incluso antes de la presentación de la solicitud, acordar una medida cautelar con respecto al objeto de la controversia si existe el riesgo de que un cambio en la situación existente pueda frustrar o impedir sustancialmente la realización del derecho del solicitante. También se admiten mandatos provisionales para resolver una situación provisional con respecto a una relación jurídica controvertida, si esa disposición, en particular en el caso de una relación jurídica permanente, evita desventajas sustanciales o evita la violencia inminente o parece necesaria por otros motivos.

De esta forma, según el párrafo 123: 1) El Tribunal puede, a instancia de parte e incluso con anterioridad a la interposición del recurso contencioso-administrativo, dictar una orden provisional en relación al objeto litigioso, cuando exista peligro de que, por una modificación de las circunstancias, se pueda frustrar o dificultar esencialmente la realización de un derecho del solicitante. Las Órdenes provisionales también proceden respecto de la regulación de un estado provisional referido a una relación jurídica litigiosa, cuando dicha regulación aparezca como necesaria, sobre todo en relaciones jurídicas de cierta permanencia, **para impedir perjuicios esenciales o la amenaza de violencia o por otras razones.**

¹⁶⁶ BACIGALUPO SAGGESE, M. y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., pág. 303.

público en la ejecución para decidir sobre la suspensión. Pero lo novedoso, a nuestro juicio, es la toma en consideración de la ponderación del interés particular por sí mismo a través del derecho a la tutela judicial efectiva, como uno de los pilares para quebrar la excepcionalidad de la suspensión. Y, ello es lo relevante, a nuestro juicio, no sólo para denegar la suspensión sino también para concederla.

En cierto modo se ha avanzado al reconocer que la posición antes inamovible de superioridad de la Administración pueda verse por vez primera alterada y hasta removida por efecto de valores y principios de reconocimiento y protección constitucional.

Pero, en cualquier caso, no es menos cierto que, la ponderación de intereses articulada en torno al principio de proporcionalidad es un criterio en el que se traspaasa todo el poder de decisión a quienes han de valorar si los fines que se persiguen de interés público justifican y dotan de esa proporcionalidad a la actuación el Poder Público frente al particular al defender la ejecución del acto.

Como afirma FONT Y LLOVET, “se trata, en definitiva, de que el Juez realice una toma en consideración global y conjunta de todas las circunstancias concretas que puedan aparecer en el momento de poner en cuestión la ejecutoriedad del acto impugnado”¹⁶⁷.

Dicho autor, además, considera justamente que dichas facultades del juzgador de valoración de todas las circunstancias concurrentes, (ponderación de intereses en juego, reparabilidad o no de los perjuicios, etc.), otorgarían la necesaria flexibilidad a la estricta regla de la ejecutoriedad de los actos administrativos mediante la suspensión de los mismos, al mismo tiempo que supondría al particular mayores garantías de tutela judicial efectiva a sus legítimas pretensiones¹⁶⁸.

¹⁶⁷ FONT I LLOVET, T., “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., págs. 481-482.

¹⁶⁸ FONT I LLOVET, T., “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 487.

En este sentido y en el ámbito de la justicia cautelar, según la profesora CHINCHILLA MARÍN se trata de un problema de “remisión al juez, quien -a la luz de las circunstancias concretas- adoptará o no la medida cautelar a la vista de las exigencias del interés público, de la intensidad del “periculum in mora” invocado por el particular y de la proporcionalidad de las distintas medidas que se barajen respecto al interés que debe prevalecer. Es por así decirlo, una cuestión de pesos y medidas que por la naturaleza de los intereses en juego se convierte en una tarea delicada y, quizás incómoda para los jueces”¹⁶⁹.

A dicha “incomodidad” se uniría el hecho de que se ha pasado de la necesidad de que la Administración probara la relevancia de la ejecución del acto para el interés público afectado, a concebir en la actualidad la suspensión sin garantías como un supuesto en el que es el particular y sólo él el que debe probar los perjuicios. Cuestión consecuente por otra parte con la literalidad de la regulación legal del supuesto que, si se hace depender sólo de los perjuicios para el particular es evidente que sólo a él corresponde su acreditación. Pero al margen de dicha lógica jurídica, lo cierto es que parece haberse relegado la necesidad de que la Administración pruebe la intensidad de la necesidad de ejecución del acto para el interés público. Lo cual creemos que es contrario a la esencia misma del principio de proporcionalidad tal y como se ha diseñado hasta este momento, y que, **implicaba que sea la Administración la encargada de acreditar primero esa proporcionalidad.**

Ello, además, hace depender el derecho a la defensa judicial efectiva del esfuerzo probatorio del particular que puede ser desproporcionado, desde el momento en que se está dilucidando la conformidad a derecho de un acto en un proceso en el que a la Administración por el contrario nada se le exige. Todo lo cual creemos que no ayuda al objetivo de una igualdad de armas al que ha de tender a nuestro juicio la justicia cautelar.

¹⁶⁹ CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 177.

La ponderación de intereses, en suma, puede causar problemas interpretativos que pueden llegar incluso a afectar al propio derecho a la tutela judicial efectiva, al poner en evidencia la indeterminación de los conceptos que se manejan. La aplicación en la práctica de este criterio sobre la valoración de los intereses en conflicto, o la consideración de lo que es el interés público o cómo evaluar la reparabilidad de los daños al particular, como afirma FERNÁNDEZ PASTRANA, puede suponer un peligro para el otorgamiento de la suspensión.

En efecto, se trata en opinión de este autor, de “fórmulas asentadas en un equilibrio inestable, precisamente en cuanto vinculadas a la subjetiva apreciación del juzgador”. Se trata del ejemplo claro de conceptos jurídicos indeterminados que no permiten adivinar cuál va a ser el resultado final, lo cual se pone más de manifiesto al hablar de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Al analizar la ponderación del interés público, y sobre todo al valorar la reparabilidad derivada de la irreversibilidad del daño por la ejecución o no del acto, cabe reseñar que, el margen concedido al juzgador es demasiado amplio. El autor citado sugiere una ampliación más detallada en el establecimiento de la regulación legal en aras de la seguridad jurídica y amparada por la experiencia”¹⁷⁰. Estamos de acuerdo en que, la práctica forense ofrece actualmente nuevos caminos que se van planteando, y a los que el derecho, como cuerpo vivo y dinámico, ha de ir buscando encaje normativo.

Por ello procede investigar nuevos caminos y apoyarse en principios sustentadores de la suspensión. En esa línea, hemos de apuntar que, como posible solución más objetiva y claramente orientadora del trabajo de los jueces para ponderar los intereses público y privado en conflicto, existen voces reputadas en la doctrina que propugnan acudir al

¹⁷⁰FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “*La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos*”, ob. cit., pág. 298.

criterio del *fumus boni iuris*, “orquestando las relaciones entre la Administración y los particulares en beneficio ante todo de la parte que disfrute de mejor derecho”.¹⁷¹

Dicho criterio, como veremos más adelante, permitiría superar el grado de subjetividad y la carga excesiva que supone al juzgador ponderar los intereses en conflicto y la valoración de la irreparabilidad de los daños y perjuicios como supuesto legal de la modalidad de suspensión sin garantías objeto de esta tesis.

B.) El principio del *periculum in mora*: Vinculación con los principios de celeridad y ponderación.

La doctrina jurisprudencial ha venido exigiendo, como una de las primeras premisas de la justicia cautelar, que la parte que pretende obtener la suspensión del acto administrativo justifique ante el Tribunal una situación de *periculum in mora*.

Como ya hemos apuntado *ut supra*, una de las dos líneas argumentales que justifican la justicia cautelar, junto con la conciliación de intereses, y que bebe sus fuentes del derecho a la tutela judicial efectiva, es la evitación de la pérdida de la finalidad legítima del recurso que la ejecución del acto impugnado pudiera acarrear.

¹⁷¹ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 59.

A este respecto resulta interesante la reflexión de BACIGALUPO SAGGESE al analizar la preponderancia o no del criterio de la ponderación de intereses sobre el *fumus boni iuris* en la doctrina y jurisprudencia alemanas a la hora de adoptar la medida cautelar contra el acto administrativo. A este respecto, el citado autor reconoce que el problema de fondo del criterio de la ponderación de intereses es su vaguedad y la discrecionalidad de la decisión judicial. Por ello cierta doctrina aboga directamente por reducirlo a la técnica del *fumus boni iuris*, además de negar el carácter discrecional de la decisión judicial, lo que significa que en los casos en los que el desenlace del proceso judicial está abierto, el tribunal sólo podría ejecutar el acto si así lo exige excepcionalmente su carácter urgente. Es más, cabría incluso rechazar la ponderación de intereses mediante una formulación negativa del *fumus boni iuris*, en el sentido de que bastaría otorgar la tutela cautelar siempre que el recurso no esté desprovisto de fundamento. BACIGALUPO SAGGESE, M., “El sistema de tutela cautelar en el contencioso-administrativo alemán tras la reforma de 1991”, ob. cit., págs. 434-435.

De esta forma, todas las consecuencias que podrían derivarse de la ejecución del acto convergen en una idea de fondo: no hurtar el derecho a la defensa del particular, que se vería frustrado frente a la fuerza inmanente de la presunción de legitimidad del acto administrativo que siempre lo ha convertido en ejecutivo, no obstante, su impugnación.

Así, se manifestó la STC de 17 de diciembre de 1992 (ES:TC:1992:238)¹⁷², al señalar que,

“la potestad jurisdiccional de suspensión, como todas las medidas cautelares, responde así a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano jurisdiccional; esto es, de evitar que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede (contra lo dispuesto en el artículo 24 CE) desprovisto de eficacia por la conservación o consolidación irreversible de situaciones contrarias al derecho o al interés reconocido por el órgano jurisdiccional en su momento”...Así, la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que caiga en el proceso” (Fundamento de Derecho Tercero).

Pues bien, entendemos que el *periculum in mora* es el reflejo de la incorporación de un elemento temporal, y que no es otro que el peligro del retraso en la tramitación y resolución del recurso principal, del que la medida cautelar no es más que un instrumento. Alude, pues, a aquella situación que concurre cuando la tardanza en resolver una controversia puede provocar la consolidación de situaciones irreversibles, o daños complejos o irreparables que vacía de contenido la efectividad del derecho a la tutela judicial.

Por tanto, si la conciliación de intereses se plasmaba en la ponderación y proporcionalidad, el *periculum in mora* tiene su fundamento en el derecho a recurrir de

¹⁷² Citada por GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada 1997, págs. 366 y ss.

forma efectiva y en el principio de celeridad. Queda así cerrado el círculo de la fundamentación de la justicia cautelar, partiendo del valor superior de la justicia, y que deberá ser completado con la apariencia de buen derecho.

Según GARCÍA DE ENTERRÍA, “la tutela cautelar tiene el fin de evitar que el tiempo necesario para llegar a la sentencia judicial, no concluya por vaciar irreversiblemente el contenido del derecho ejercitado”¹⁷³.

En relación con lo anterior, hemos de tener en cuenta, además, que tal y como considera algún autor, el *periculum in mora* es el peligro que procede, no necesariamente de un retraso o demora injustificada a cargo de la Administración, sino del simple transcurso del tiempo necesario para la tramitación del procedimiento principal hasta su resolución final¹⁷⁴.

Todo lo cual nos lleva a utilizar el término de urgencia como motivo de la necesaria celeridad en la adopción de las medidas cautelares. Y es ese término el acuñado por la doctrina comunitaria como uno de los requisitos de las medidas cautelares¹⁷⁵.

En la doctrina jurisprudencial nacional, y con anterioridad a la doctrina comunitaria, ya se podía intuir en las también citadas SSTs de 17 y 21 de julio de 1982 una apelación indirecta al *periculum in mora* como una de las dos facetas de la efectividad del derecho a la tutela judicial del artículo 24 de la CE, junto con el principio de *pro actione* o facilitación de acceso al proceso eliminando trabas injustificadas. En concreto, se contiene una apelación a la garantía de la utilidad misma de la decisión jurisdiccional.

¹⁷³ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Batalla por las Medidas Cautelares*, Editorial Civitas, Madrid, 1995, ob. cit., pág. 121.

¹⁷⁴ GUERRA REGUERA, M., *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 24.

¹⁷⁵ Recordemos a este respecto, que el Tribunal de Justicia en la tan citada Sentencia Zuckerfabrik de 21 de febrero de 1991 vinculaba la urgencia a la evitación para la parte que las solicita de un perjuicio grave e irreparable en tanto que el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre el fondo del asunto principal (apartado 28).

En este punto nos interesa resaltar una de las declaraciones fundamentales que hace el TS en aquellos pronunciamientos que matizan el privilegio de la suspensión de los actos administrativos en función del artículo 24 de la CE.

Y así en la Sentencia de 17 de julio de 1982, se dice textualmente al tratar de la imposición de una sanción disciplinaria a funcionario, que: *“...parece evidente que la imposición del cumplimiento inmediato de la sanción, sin esperar a su firmeza, al funcionario recurrente, vulnera el artículo 24 de la Constitución, pues tratándose de cesación temporal en la relación de servicio..., pudiera suceder que la sentencia eventualmente estimatoria que anulase la sanción se produjese una vez cumplida ésta en su totalidad o en parte, con la imposibilidad de total reintegración a la situación jurídica que disfrutaba el funcionario y de la que se vio privado, sin real y verdadera compensación ulterior, lo que constituye a aquél en indefensión...”*.

En este sentido, poco después la STC nº 66/1984 de 06 de junio, (ES:TC:1984:66) ya alertaba también del riesgo de la negación de la suspensión del acto que obligaría a posteriori a complicadas, por no decir impracticables fórmulas de compensación de los daños producidos en los derechos e intereses de los afectados por la ejecución inmediata del acto, en caso de que finalmente fuese declarado no conforme a derecho en el proceso principal. Lo cual frustraría la finalidad legítima del recurso como uno de los criterios esenciales de la justicia cautelar:

“La rigurosidad de la regla de la no suspensión arbitrando para las hipótesis estimatorias del recurso difíciles fórmulas reintegrativas o permitiendo situaciones irreversibles, o generando de una u otra forma limitaciones carentes de justificación respecto al acceso a la jurisdicción, podrán dañar el derecho a la tutela judicial, y justificarán que desde la idea del art. 24.1 de la Constitución, se reinterpreten los preceptos aplicables (entre ellos, el art. 122.2 de la L.J.C.A.” (Fundamento de Derecho Tercero).

Como afirma SANTAMARÍA PASTOR, lo que garantiza el artículo 24 de la Constitución, además de la facilitación del acceso al proceso o principio *pro actione*, es

que la sentencia que pudiera en su momento dictarse a favor de las pretensiones del particular pueda servir realmente a éstas. Dicho de otro modo: “la interdicción constitucional, pues, se extiende a todas las técnicas que, mediante la consumación de estados irreversibles, disminuyan sustancialmente la eficacia restauradora de la decisión jurisdiccional”¹⁷⁶.

Desde luego cabe reconocer que, en dicha afirmación, a la que se añadiría el elemento temporal del retraso en la adopción de la decisión final como causa material de una posible pérdida de la finalidad del recurso, se encuentra la definición doctrinal y jurisprudencial del *periculum in mora* como fundamento jurídico del instituto suspensivo¹⁷⁷.

En cuanto a la consagración normativa expresa del *periculum in mora*, hemos de esperar al régimen cautelar de los artículos 129 y 130 de la LJCA¹⁷⁸. Según la propia Exposición de Motivos de la Ley, el indudable influjo del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE provoca que la finalidad en la adopción de medidas provisionales sea permitir asegurar el resultado del proceso. Por ello, el criterio principal para su adopción residirá en que la ejecución del acto o la aplicación de la disposición no haga perder la finalidad legítima del recurso, pero siempre sobre la base de una ponderación suficientemente motivada de todos los intereses en conflicto.

¹⁷⁶ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob. cit., pág. 1625.

¹⁷⁷ En este sentido, el TS en Sentencia de 31 de octubre de 2006, Recurso 7658/2003 (ES:TS:2006:6872), consideró que, “Como hemos señalado en nuestra STS de 18 de noviembre de 2003 la finalidad legítima del recurso es, no sólo, pero sí prioritariamente, la efectividad de la sentencia que finalmente haya de ser dictada en él; de suerte que el instituto de las medidas cautelares tiene su razón de ser, prioritaria, aunque no única, en la necesidad de preservar ese efecto útil de la futura sentencia, ante la posibilidad de que el transcurso del tiempo en que ha de desenvolverse el proceso lo ponga en riesgo, por poder surgir en ese espacio temporal, situaciones irreversibles o de difícil o costosa irreversibilidad” (Fundamento de Derecho Quinto).

¹⁷⁸ Nos remitimos al estudio más detallado de este criterio en el proceso contencioso administrativo, Vid. Parte Segunda, Capítulo Cuarto, Apartado II, Epígrafe B.1 de esta tesis.

Por lo demás, dicha previsión del propio apartado primero del artículo 130 citado no está prevista de forma expresa en la normativa del procedimiento administrativo común. Como destaca MUÑOZ MACHADO, no existiría inconveniente en trasladar dicha justificación a la vía administrativa, “...pero es en sede contencioso-administrativa donde cobra plenitud porque la medida cautelar de suspensión ha sido considerada por una jurisprudencia ya consolidada, tanto del TC como del TS, un derecho fundamental vinculado al derecho a la tutela judicial efectiva contemplado en el artículo 24.1 CE”¹⁷⁹.

En nuestra opinión, el derecho fundamental a la efectividad del derecho a la tutela judicial; como fundamento de suspensión del acto para evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso, **es tan predicable en la vía judicial como administrativa**. Por ello, quizás uno de los caminos para conseguir una auténtica igualdad de armas a través de la tutela cautelar, sería que el *periculum in mora* dejara de justificar la plenitud de sus efectos sólo en vía judicial, y que fuera igualmente exigible por el legislador de forma expresa a la propia Administración. Desde la misma vía administrativa de recurso se debe tener en cuenta que la demora, a veces intencionada en resolver, justifica de por sí la necesidad de suspender el acto para que la decisión final del recurso no quedara en mera declaración de intenciones. Es decir, no habría que esperar a someter la controversia a la vía judicial para confirmar que el retraso en resolver puede frustrar el derecho del particular. Y ello máxime cuando es en vía administrativa donde la Administración puede estar más interesada en prolongar indefinidamente la resolución del asunto, sin que nada le mueva a suspender el acto, sino al contrario¹⁸⁰.

¹⁷⁹ MUÑOZ MACHADO, S., “Actos administrativos y sanciones administrativas”. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*. Tomo XII, BOE. Madrid, 2017, pág. 103.

No obstante, podemos encontrar un reconocimiento implícito al mismo en el llamado “Silencio Positivo Provisional” del artículo 117.3 de la LPACAP, y que en la práctica no resulta conocido y menos utilizado por los ciudadanos. A ello nos referiremos más adelante, aunque conviene apuntar en este punto como el silencio positivo evitaría los efectos perjudiciales de la lentitud en la respuesta de la Administración.

¹⁸⁰En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA consideraba que, ante el retraso de varios años en dictar sentencia definitiva, solo el ejercicio firme y resuelto de la tutela cautelar puede evitar los abusos que en la

En cualquier caso, cabe una lectura del *periculum in mora* como criterio de la justicia cautelar que parte del tronco común del valor superior de la justicia, y que en este ámbito se plasma **en que, la necesidad de celeridad permita la efectividad en el ejercicio del derecho a la tutela judicial que evite la pérdida de la finalidad legítima del recurso.**

No hay duda de que el principio de legitimidad del acto administrativo comporta, como una de sus indeseables consecuencias, el hecho de que la Administración puede gestionar los plazos de tramitación y resolución, unas veces a conveniencia, otras por la propia naturaleza del procedimiento, al exigirse más actuaciones, y finalmente por el volumen de expedientes a tramitar. Pero, tanto en uno como en otro caso, la conclusión es la misma: el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva puede resultar vacío de contenido e inoperante, ya que el tiempo transcurrido hasta llegar a obtener pronunciamiento la ha podido privar totalmente de eficacia. Al hablar de la suspensión como medida flexibilizadora de la autotutela administrativo aludíamos a la inexistencia de justicia cuando ésta es tardía: como, afirma el proverbio inglés *Justice delayed is justice denied*, o lo que es lo mismo, justicia retrasada es justicia denegada, (y en el brocardo latino, *giustitia retardata, giustitia denegata*)¹⁸¹.

práctica diaria incurre la Administración en virtud del casi dogmático principio de ejecutividad formal de sus actos. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Sobre la posibilidad de que las jurisdicciones nacionales adopten medidas cautelares positivas (y no sólo suspensiones) contra los actos de sus Administraciones respectivas dictados en ejecución de Reglamentos comunitarios cuya validez se cuestiona la Sentencia Atlanta del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1995”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.88, octubre –diciembre de 1995, pág. 576.

¹⁸¹Dicho retraso se traslada también al ámbito jurisdiccional. Y así, en el Libro Blanco de la Justicia del Consejo General del Poder Judicial de 1998 ya se destacaba que el mayor problema en el orden contencioso-administrativo era la dilación en la tramitación de los asuntos, retraso que se centraba principalmente en las fases de señalamiento y resolución. Las causas de esta situación se localizaban básicamente en el gran incremento del número de recursos, y entre otras diversas causas de carácter organizatorio y de dotación de medios, destacaba también el abuso de la Administración en la utilización de la jurisdicción como consecuencia de su poco respeto a los criterios judiciales (pág. 115). Todo ello se traduce en la demora en la tramitación de los procedimientos, lo que se traduce en una injustificable demora desde el momento en que se formaliza la reclamación judicial hasta la resolución final del asunto con el reconocimiento de la pretensión. Ese largo lapso de tiempo conducía en muchas ocasiones a la imposibilidad de dar respuesta a la demanda del recurrente, contenida en el fallo judicial por la inexistencia de los presupuestos que la hacían posible cuando se instó, deviniendo, pues, inútil ya el mismo

Queda justificado, en suma, que, la primera vinculación del *periculum in mora* sea con la exigencia de la celeridad en la respuesta al ciudadano para evitar esos daños irreparables, y donde advertimos a su vez la sombra y la influencia del derecho fundamental a que la tutela judicial sea efectiva. En efecto, la irremediable duración del proceso tanto administrativo como sobre todo judicial yuxtapuesta a la vigencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos puede dar lugar a situaciones dañosas para la parte recurrente, de forma que la eventual reparación de las mismas por resolución final favorable a sus intereses pueda acabar siendo jurídicamente costosa o fácticamente imposible¹⁸².

En este punto interesa destacar que el *periculum in mora*, más que atacar directamente el principio de ejecutividad del acto administrativo, intenta paliar con la suspensión del mismo sus indeseables efectos derivados de la necesidad de defender su legitimidad en un proceso que implica siempre una demora justificada o no hasta su resolución final. Y esos efectos indeseables no son sino lo que el artículo 122 de la LJCA de 1956 denominaba “perjuicios de imposible o difícil reparación”.

En efecto, ese peligro no basta por sí mismo para suspender el acto, sino que debe concretarse materialmente en un supuesto concreto: el de la irreparabilidad de los daños y

procedimiento judicial. De esta forma, no sólo se defraudan las expectativas legítimas del particular, sino que queda vacío de contenido el término “efectiva” que acompaña al derecho fundamental de la tutela judicial del artículo 24 de la CE. La misma consecuencia lesiva para el derecho de defensa del particular y en concreto, para la presunción de inocencia, se produce cuando se trata de actos de carácter sancionador.

Por su parte, la necesidad de reforma procesal contencioso-administrativa por las razones apuntadas se hacía más evidente en materia de justicia cautelar, y así se expresaba en el Libro Blanco de la Justicia del Consejo General del Poder Judicial de 1997: “El patente retraso en la tramitación, resolución y ejecución de los asuntos...revela la trascendental importancia de las medidas cautelares. La regulación actual de la jurisdicción sobre medidas cautelares es insuficiente. Se prevé exclusivamente en el texto legal vigente la posibilidad de suspender el acto administrativo, medida que en muchos casos no garantiza una adecuada tutela cautelar...”. TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en Obra Colectiva “*Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*”, ob. cit., pág. 1090.

¹⁸² GIMENO SENDRA, V., “Presupuestos de medidas cautelares”. *Comentarios a la nueva ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., pág. 500.

perjuicios que se pueden derivar para una parte de la relación jurídico-administrativa afectada por la ejecución de dicho acto.

Dicha lectura introduce una vinculación de la idea de ponderación de intereses, y, por tanto, de la proporcionalidad respecto a los daños y perjuicios que en su defensa se pudieran causar, con la mayor o menor celeridad para la resolución final del fondo del asunto.

Por un lado, ya hemos dicho que el peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se invoca deriva del propio proceso o del retraso en la emisión del fallo definitivo (SSTC de 17 de diciembre de 1992 RTC 1992,238 y de 29 de abril de 1993 RTC 1993, 148). Con esa definición parecería que en apariencia estaríamos ante un mero criterio instrumental ligado al principio de celeridad en la actuación administrativa. Pero es necesario concretar ese peligro por la demora en la resolución del proceso principal, y aquí es donde interviene la necesaria ponderación de intereses, mediante la que se puede concretar la lesión o daño al particular que puede derivarse de la ejecución o el daño también para el interés público derivado de la inejecución. Como ya hemos comentado *ut supra*, interés y daño son dos caras de la misma moneda, que debidamente armonizados determinarán la procedencia o no de la suspensión.

Por tanto, del análisis del fondo que subyace detrás de este principio se observa que participa de los principios derivados del valor superior de la justicia. Si, como hemos visto, la tutela judicial efectiva consagrada con la CE está detrás del decisivo avance en la justicia cautelar, podemos asociar perfectamente el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas que evite daño jurídico al interés cuya protección se invoca, con el término “efectivo” del derecho a recurrir. De poco sirve que se reconozca la primacía de un interés privado sobre el público previa ponderación de ambos, o que incluso el juez pueda adoptar la medida cautelar a quien aparente mejor derecho, si éste puede verse finalmente dañado por el propio proceso o el retraso en la emisión del fallo definitivo. La demora en su adopción es lo que puede ocasionar de por sí el daño, incluso ya irreparable.

Estamos ante un criterio que constituye el eje sobre el que pivota la justicia cautelar, que además se traduce materialmente en un supuesto concreto: la irreparabilidad de los daños y perjuicios derivados de la ejecución del acto. Y, tanto la pérdida de la finalidad del recurso como esos daños irreparables vienen también vinculados a la demora en la resolución final del procedimiento.

Como ya hemos expuesto *ut supra*, existen opiniones en cuanto a que el régimen legal de las medidas cautelares exige *prima facie* la existencia de *periculum in mora*. De forma que, desde el momento en que la ejecución del acto impugnado no impidiera la ejecución *in natura* de una eventual sentencia estimatoria, ni tampoco causase perjuicio significativo al afectado, desaparecería la esencia de la tutela cautelar, haciéndola innecesaria. E incluso este razonamiento iría más allá, según ciertos autores, siendo igualmente aplicable cuando lo impugnado fueran actos administrativos de aplicación de una disposición general ya anulada por sentencia firme. Es decir, no existiendo *periculum in mora*, no sería posible acceder a la medida cautelar solicitada, a pesar de seguir concurriendo esa razonabilidad aparente de la pretensión en razón de precedentes judiciales favorables a la postura del recurrente¹⁸³.

Sin embargo, no podemos sino mostrar alguna duda ante dicho planteamiento, que hace primar la posibilidad de que la ejecución del acto no impida la de la ulterior sentencia como prácticamente único criterio del que partir y absolutamente definitivo, haciendo depender del mismo la propia naturaleza de todo el andamiaje dogmático sobre la que descansa la justicia cautelar. Dicha posición, a nuestro juicio, obvia que la posibilidad de poder ejecutar sin dificultad la resolución final del proceso principal no puede justificar *per se* la denegación de una medida cautelar, sobre todo cuando exista una probabilidad cualificada de que la razón asista la pretensión del particular.

¹⁸³HUERTA GARICANO, I., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, nº.2, abril 2008, pág. 3.

Vista la vinculación del *periculum in mora* con los principios y valores de la justicia cautelar, creemos en la necesidad de complementarse con los otros criterios como el de la ponderación de intereses y daños, y más en concreto, con el más desarrollado del *fumus boni iuris* como veremos a continuación. Un sector de la doctrina percibe una evolución jurisprudencial, al menos en materia tributaria, hacia la flexibilización del criterio de los daños de imposible o difícil reparación a favor de la parte que, según un primer juicio objetivo del juez, tiene mejor derecho¹⁸⁴.

En efecto, no resulta controvertido que la decisión sobre la procedencia de las medidas cautelares corresponde al Tribunal ante el que se dilucidan los autos principales, debiendo ponderar las circunstancias concurrentes en atención a la justificación ofrecida por la parte solicitante. Siguiendo una consolidada línea jurisprudencial ha de decirse que el *periculum in mora*, constituía el primer criterio a considerar para la adopción de la medida cautelar, pero en modo alguno es ni ha sido el único, sino que necesita adoptarse ponderando las circunstancias del caso, según la justificación ofrecida en el momento de solicitar la medida cautelar, en relación con los distintos criterios que deben ser tomados en consideración, (artículo 130 de la LJCA), y teniendo en cuenta la finalidad de la medida cautelar y su fundamento constitucional.

Es por ello que dicho principio depende en exceso de un ejercicio de valoración del daño jurídico que podría frustrar la efectividad del contenido de una eventual sentencia estimatoria para el particular. Si la manifestación principal del *periculum in mora* es el supuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación, que es la máxima expresión de la vaciedad e irrelevancia que para el particular tendría ya esa posible resolución final favorable a sus intereses, se entiende que seguimos dependiendo de la subjetividad en la valoración del juzgador, tanto para ponderar los intereses en conflicto como para juzgar la irreparabilidad de los daños derivados de la ejecución. Y justamente veremos que el

¹⁸⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 79.

fumus boni iuris, al responder a criterios objetivos y de conformidad a Derecho frente a toda necesidad de ponderación de intereses, puede venir a solucionar dicho problema, descargando la excesiva carga valorativa que pende sobre el juzgador.

C.) El *fumus boni iuris*. Planteamiento.

La irrupción del *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho como criterio de otorgamiento de la suspensión del acto administrativo supuso un auténtico avance en el sistema actual de la justicia cautelar y de la flexibilización de la adopción de la suspensión del acto administrativo.

Sin embargo, el legislador va a mostrarse reticente desde un principio a recoger de forma expresa la apariencia de buen derecho como criterio decisor en el ámbito de la justicia cautelar, tal y como sí pareció en la LRJAP y PAC¹⁸⁵.

Al no existir formulación dogmática en Derecho Administrativo sobre las medidas cautelares como la que sí existe en el proceso civil, (debido al principio de ejecutividad del acto), en la esfera privada se ha acostumbrado a señalar como presupuestos para la adopción de la medida cautelar la existencia de un *periculum in mora* y de un *fumus boni iuris* ante la pendencia de un proceso principal. Como hemos visto *ut supra*, en el ámbito administrativo únicamente queda recogido el primero de esos criterios como presupuesto de la suspensión, paradigma de las medidas cautelares sobre todo en el ámbito jurisdiccional.

La razón que apunta FONT Y LLOVET de que el ordenamiento administrativo no exija expresamente el *fumus boni iuris* es hasta cierto punto lógico, en el sentido de que la apariencia de buen derecho juega *ex lege* a favor de la Administración, precisamente

¹⁸⁵ En este sentido, Vid. GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., *Régimen y procedimiento de las Administraciones Públicas. Un estudio de la Ley 30/92*. Civitas, Madrid, 1993, pág. 141.

porque el Derecho Administrativo parte del principio de legitimidad de su actuación mientras no se demuestre lo contrario. Pero, tal y como exceptúa el citado autor, “Tal afirmación debería ser, al menos, relativizada en el supuesto en el que existiera ya una sentencia anulatoria en primera instancia y la medida cautelar de suspensión se solicitara en sede de apelación¹⁸⁶ .

En el Derecho Público, las prerrogativas exorbitantes de la Administración y la consiguiente necesidad de la justicia cautelar de constituir un contrapeso o límite a dichas prerrogativas, ha determinado, entre otras consecuencias, que el *fumus boni iuris*, de ser un requisito de carácter negativo (limitándose a casos extraordinarios), se haya convertido en un criterio positivo, junto con otros, para determinar la procedencia de la medida cautelar (STSJ de 14 de diciembre de 2015, Recurso 607/2015, ES:TS:2015:5081).

La utilización de dicho criterio entre los que tradicionalmente se consideraban para la adopción de una medida cautelar supuso una gran innovación de inspiración por la doctrina comunitaria.

Como hemos dicho, una de las circunstancias más significativas que rodean a este principio es **la escasa referencia expresa en el régimen normativo del procedimiento administrativo y judicial, y menos aún en el ámbito de la revisión tributaria.**

Únicamente en una normativa rituarial como es la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), se contempla en el artículo 728 la aparición de buen derecho como desencadenante de una medida cautelar, en los siguientes términos:

“2. El solicitante de medidas cautelares también habrá de presentar con su solicitud los datos, argumentos y justificaciones documentales que conduzcan a fundar, por

¹⁸⁶ FONT I LLOVET, T., “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 486.

parte del Tribunal, sin prejuzgar el fondo del asunto, un juicio provisional e indiciario favorable al fundamento de su pretensión... ”.

De la misma forma, en el artículo 503.1. 2º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que exige, entre otros requisitos para adoptar la medida cautelar de la prisión provisional que:

“2.º Que aparezcan en la causa motivos bastantes para creer responsable criminalmente del delito a la persona contra quien se haya de dictar el auto de prisión”.

Asimismo, el artículo 136 de la LJCA parece admitir implícitamente dicho criterio en su versión contraria a los intereses particulares del administrado, en el ámbito de las medidas cautelares contra la inactividad de la administración (artículo 29), y vía de hecho (artículo 30), a modo de un *fumus no mali iuris*. De esta forma, la denegación de la medida se producirá cuando, con apariencia manifiesta, no se den las situaciones previstas en dichos preceptos.

Por último, y ya en el ámbito específicamente tributario, sí existe el único reconocimiento legal expreso del *fumus boni iuris*, aun cuando sea en un supuesto claro y evidente como el de los errores materiales¹⁸⁷.

Pero cabría añadir otro supuesto de suspensión sin garantía y automática incluido en el artículo 165.2 de la LGT fuera de los supuestos de errores antes citados, que encierra el reconocimiento del *fumus boni iuris*, al tratarse de acto administrativos que adolecerían de causa de nulidad de pleno derecho¹⁸⁸.

¹⁸⁷Y así el artículo 224.3 y el artículo 233.5 de la LGT, reconoce la posibilidad de suspensión sin garantía en vía de recurso de reposición y económico-administrativa respectivamente, “... cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho”.

¹⁸⁸ Dicho precepto establece que: “2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.”.

A partir de tan escasa regulación normativa del criterio, sólo por vía jurisprudencial es concebido y desarrollado este principio, y ello con el decisivo impulso de la doctrina comunitaria, como más adelante comprobaremos.

1.) Concepto y naturaleza jurídica.

La peculiaridad que, dentro del ámbito de la justicia cautelar tiene el *fumus boni iuris*, reside en que se trata de un criterio que nace y trae causa de un mayor equilibrio en la relación jurídico-administrativa, no sólo en beneficio del ciudadano sino, a nuestro juicio, en beneficio del derecho mismo.

La doctrina del *fumus boni iuris* significa que el juez debe otorgar la tutela cautelar a aquélla de las partes cuyas pretensiones ofrezca apariencia de buen derecho (*fumus* palabra latina cuyo significado es “humo”). En opinión de García de Enterría “el humo de buen derecho no se aprecia por la nariz, sino por el juicio objetivo, imponiendo una valoración anticipada y a primera vista del fondo del proceso, sin lo cual la eventual decisión pierde cualquier norte y entra en el reino de lo subjetivo e inaprensible, lo que es difícil coherente con una justicia actuando en un Estado de Derecho¹⁸⁹.”

En esta definición se encuentra la razón por la que, en puridad, responde al derecho y a la justicia e igualdad como valores superiores del ordenamiento, por cuanto nada garantiza que no pueda ser la Administración también la portadora en su acto de la apariencia de buen derecho.

Por tanto, el juzgador deberá otorgar la suspensión cuando existe en quien la solicita apariencia de buen derecho, pero también debe denegarse en caso contrario. Lo cual nos permite ya formular el primer axioma en torno al cual se construye este criterio con

¹⁸⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La batalla por las medidas cautelares”, Civitas. Madrid, 1992, ob. cit., pág. 35.

fundamento en la efectividad de la tutela judicial: **la necesidad de acudir al proceso para obtener razón no puede perjudicar a quien tiene la razón**. De ahí que sea necesario un primer juicio aproximativo, pero en todo caso provisional que no prejuzgue la valoración a efectos resolutivos que se contiene en la decisión final del juzgador.

En principio constituye, pues, un requisito de carácter negativo para integrar las perspectivas mínimas indispensables de buen éxito que debe reunir la pretensión principal a la que está ligada la pretensión cautelar. De esta forma, mientras el ejercicio de la acción no está sujeta a restricción alguna por imperativo del artículo 24 de la CE, el ejercicio de la pretensión cautelar en base al *fumus boni iuris*, en cuanto supone en cierto modo la anticipación provisional de una probabilidad cualificada de que la pretensión del solicitante de la medida no tiene franca y radical ilegalidad, **exige una justificación, prima facie o en apariencia, de su fundamento**.

De esta forma SÁINZ MORENO ya anticipaba, al hablar de la adopción de las medidas cautelares en el proceso civil, que el juez las adopta previa ponderación, no sólo del posible daño que dichas medidas puedan causar, sino también del fundamento jurídico de la pretensión, sin prejuzgar el fondo del asunto, y que constituye la esencia del *fumus boni iuris*. De esta forma, sigue diciendo el citado autor, la solución a la indeterminación del concepto de perjuicios de imposible o difícil reparación vendría por aceptar la suspensión del acto tras interponerse el recurso, salvo que el juez aprecie oídas las partes procesales, que existe un interés público en su mantenimiento. Este sistema, permitiría “dar a la medida cautelar y a la contracautela exigible a su peticionario una valoración adecuada en función, no tanto de los daños posibles como de la legalidad del acto impugnado y del interés público concurrente”¹⁹⁰.

Las líneas básicas que configuran este criterio son, en síntesis:

¹⁹⁰ SÁINZ MORENO, F., “Suspensión del acto administrativo y caución suficiente. Auto del TS de 23 de septiembre de 1977”. *Revista Española de Derecho Administrativo*. Editorial Civitas, n.º. 15, págs. 662-623.

- 1) Que existe un derecho a la de tutela cautelar como contenido del art. 24 CE., por lo que ya no es una excepción discrecional de la Administración el conceder o no la suspensión del acto.
- 2) Como parte de las consecuencias del reconocimiento del derecho a la tutela judicial, resulta de aplicación el principio de que la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño y carga para el que tiene la razón.
- 3) De lo anterior se deriva el fundamento de toda justicia cautelar de asegurar la plena efectividad del derecho a la acción del particular en igualdad de armas con la Administración.
- 4) Se silencian o pasan a segundo plano los criterios del *periculum in mora* a través de los perjuicios de imposible o difícil reparación, así como el de la ponderación de intereses en cuanto claves tradicionales del sistema cautelar. Es lo que cabe llamar autonomía del principio en determinados supuestos en los que la apariencia de buen derecho pasa a convertirse en cuasi evidencia del mismo¹⁹¹.
- 5) En consonancia con lo anterior, el criterio del artículo 129 después de la LJCA (artículo 122.2 de la LJCA de 1956) basado en el *periculum in mora* y su plasmación práctica en el supuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación, matizado convenientemente con la debida ponderación de intereses, da paso a otros criterios de mucho mayor amplitud que tienen que ver con ellos; en concreto: procede la suspensión cuando se actúa con la apariencia de buen derecho de la pretensión, invocando unos principios constitucionales como son, no sólo el de tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales sino otros tales como el principio de igualdad, seguridad jurídica y confianza legítima.

¹⁹¹ Cabría una matización en cuanto al criterio de ponderación de intereses y en concreto del interés público a efectos de aplicar el *fumus boni iuris* cuando se tratara de la suspensión de un acto dictado en función de una disposición general comunitaria con probabilidad de invalidez. En este caso y como ya hemos visto al examinar la doctrina comunitaria, el interés particular y el público se confunden para evitar que se apliquen estos reglamentos con serias garantías sobre su conformidad con el derecho comunitario.

6) Desde la recepción del derecho comunitario por la jurisprudencia nacional, la doctrina del *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho llega a identificarse con la de la nulidad de pleno derecho y con otros supuestos elaborados por la doctrina jurisprudencial en cuanto motivos de suspensión no previsto de forma expresa por el legislador en la ley rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa. No así en el régimen del procedimiento administrativo común en donde se acabó recogiendo en el artículo 111.2, letra b) de la LRJAP y PAC.

Resulta pues, de plena aplicación cuando, con anterioridad en otros procesos se hayan anulado disposiciones legales, de cuya aplicación derivaba el acto recurrido y cuya suspensión se solicitaba, o cuando el acto recurrido era similar a otros recurridos en procesos precedentes, y anulados ellos.

Por el contrario, la teoría del “*fumus boni iuris*” no se aplicaba cuando se pretendía la nulidad o anulabilidad del acto en virtud de causas que debían ser por primera vez objeto de valoración y decisión en el proceso principal.

De lo expuesto cabría ya fijar los supuestos a los que cabría limitar la apariencia de buen derecho, y que serían:

- Nulidad de pleno derecho manifiesta, actos dictados en cumplimiento o ejecución de una disposición general declarada nula¹⁹².
- Existencia de una sentencia que anula el acto en una instancia anterior, aunque no sea firme.
- Existencia de un criterio reiterado de la jurisprudencia frente al que la Administración opone una resistencia contumaz.

¹⁹² A pesar de la aparente obviedad de dicho supuesto, puede encontrar rechazo en base al límite consustancial a toda medida cautelar de no resolver sobre el fondo del asunto, como límite del *fumus boni iuris*. En este sentido, cualquier pronunciamiento sobre la nulidad de pleno derecho del acto no haría más que anticipar la resolución del proceso principal [Autos del TS de 8, (ES:TS:1994:1042A) y de 14 de marzo de 1994, (ES:TS:1994:5247A)].

A la vista del significado que subyace detrás de estos supuestos de apariencia de buen derecho, en cualquier caso, este criterio aportaría un rasgo de objetividad que quizás permitiría superar la subjetividad e indefinición doctrinal del criterio de la ponderación de intereses, surgido para explicar la flexibilidad en la suspensión la ejecución de un acto administrativo y que necesita de constante elaboración jurisprudencial por su casuística intrínseca.

En cualquier caso, el *fumus boni iuris* constituye el criterio de la justicia cautelar que consigue frenar el alcance del privilegio de la autotutela de la Administración, al ser una respuesta directa contra la presunción de legitimidad del acto y, por consiguiente, a su ejecutividad y ejecutoriedad. Por otro lado, el *fumus boni iuris* juega a favor sobre todo del derecho en sí mismo considerado. De esta forma, todo fundamento utilizado para verificar la concurrencia de la apariencia de buen derecho de la pretensión del particular, serviría igualmente a sensu contrario para rechazar la misma válidamente y afirmar la conformidad a derecho del acto administrativo, en caso de no existir precedentes judiciales, inexistencia de sentencias que anulen el acto en una instancia anterior aunque no sea firme, etc.

En definitiva, como afirma CHICO DE LA CÁMARA, el *fumus boni iuris* “es un mecanismo jurídico que nace al abrigo del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.2 CE), **para equilibrar las relaciones entre la Administración y los administrados**”¹⁹³.

¹⁹³ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 61.

2.) El *fumus boni iuris* y su relación con los principios y criterios de la justicia cautelar.

Dentro del andamiaje dogmático de la justicia cautelar, para cierto sector doctrinal cabe vincular el *fumus boni iuris*, en primer lugar, con el **principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE**.

En este sentido, VEGA BORREGO apuntaba que la idea de profundizar en el equilibrio en la relación jurídico-tributaria entre los sujetos intervinientes viene marcada, no sólo por favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias formales y materiales, (lo cual sólo sería una de las caras de la relación representada por el principio de ejecutividad del acto administrativo), sino sobre todo —aunque a veces se olvide apunta acertadamente el autor— por avanzar en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica¹⁹⁴.

Pues bien, creemos que desde el punto de vista de los criterios y principios estudiados hasta ahora que sustentan la justicia cautelar, el *fumus boni iuris* es el que mejor responde al principio de la seguridad jurídica. Ello se entenderá más nítidamente con el supuesto de los precedentes judiciales, los cuales hacen que el principio de legalidad de la actuación administrativa pierda parte de su alcance.

Junto con la seguridad jurídica como principio constitucional informador ordenamiento, cabe destacar el **principio de confianza legítima** como manifestación de aquél en su

¹⁹⁴ VEGA BORREGO, F.A., “Suspensión de actos de contenido económico con dispensa total o parcial de garantías”. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 87.

Habida cuenta de que el *fumus boni iuris* está en la propia esencia de las cosas, resultaría contrario a la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (artículo 1 de la CE) y al principio de seguridad jurídica obligar al juez a adoptar una medida cautelar a sabiendas de la probable improsperabilidad del recurso, o, al contrario, impedirle adoptarla pese a su convencimiento de que el recurso podría estimarse. TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en *Obra Colectiva “Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”*, ob. cit., pág. 1108.

vertiente administrativa y que debe regir las relaciones entre Administración y ciudadanos¹⁹⁵.

Los **principios de seguridad jurídica y de confianza legítima** que subyacen detrás de este criterio, pues, son suficiente fundamento para afirmar que la eficacia de la actuación de la Administración no está reñida con otros valores constitucionales como los que acabamos de citar.

Asimismo, **el principio de igualdad del artículo 14 de la CE** puede verse también de forma indirecta afectado en el ámbito cautelar, al denegarse la medida cautelar frente a un acto cuya disconformidad a derecho en supuestos análogos o con identidad sustancial ha sido ya decretada por otros órganos juzgadores con anterioridad. Lo anterior se pone de manifiesto de nuevo con el ejemplo de los precedentes judiciales.

Por otro lado, hay otra postura que vincula el *fumus boni iuris* con el artículo 24 de la CE y que parte de que las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva hacen que las medidas cautelares no tengan carácter excepcional. De esta forma, se acoge la doctrina de la apariencia del buen derecho, que, dentro de lo que se denomina "derecho a la tutela cautelar" **se inserta como consecuencia del derecho fundamental**¹⁹⁶.

Pero las raíces del *fumus boni iuris* en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.2 de la CE, tiene otra justificación como es **el derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas** De esta forma, dicho criterio participa a su vez de la **exigencia de celeridad** derivada del valor superior de la justicia, en el sentido de que el retraso en el procedimiento no puede perjudicar a quien tiene razón. Dicho de otro modo, no parece

¹⁹⁵ GARCÍA BERNALDO DE QUIRÓS, J., en "Foro Abierto. Opiniones de los expertos" coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 6.

¹⁹⁶ Según GARCÍA DE ENTERRÍA la cuestión de legalidad, que en principio entraña el *fumus boni iuris*, pasa a tener contenido constitucional, siendo de aplicación estricta del artículo 24 de la CE. En este sentido, es un auténtico derecho fundamental el derecho a obtener la tutela cautelar si los motivos que invoca el recurrente son fundados, peligrando así la efectividad de la tutela final del fondo del asunto si no se accediera a la medida cautelar. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "Reflexión sobre la constitucionalización de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo", ob. cit., pág. 630.

que a quien, manifiestamente asiste la razón deba resultar perjudicado por el retraso en obtener una resolución de fondo¹⁹⁷.

En ese sentido, **este principio puede dar perfecto cumplimiento a la exigencia de celeridad del proceso evitando demoras en su tramitación por parte de la Administración**, junto con los inevitables gastos para el particular como una carga no justificada sobre su derecho a la acción¹⁹⁸. El propio derecho fundamental a la tutela judicial efectiva se vería afectado, con independencia de a quien le asiste la razón o no, si de entrada el ejercicio de la acción para hacer valer un derecho o interés se viera lastrado con las cargas en forma de gastos provocados por la decisión de prolongar un procedimiento a expensas del administrado. En otras palabras, el acogimiento del *fumus boni iuris* evitaría desincentivar de acudir a los jueces y tribunales en demanda de los intereses de los particulares, colocando a las partes en un proceso en el plano de igualdad y sin hacer pesar sobre una de ellas la carga de soportar la demora en la tramitación del procedimiento por parte de la otra.

Dicho lo anterior, y visto el andamiaje constitucional que estaría detrás de este criterio, es necesario ubicarlo en el ámbito de la justicia cautelar. Para ello, procede en este punto analizar las relaciones con el resto de criterios tradicionales, teniendo en cuenta que la apariencia de buen derecho bebe sus fuentes, no tanto de una concepción justa de la aplicación del derecho sino del propio derecho en sí mismo. **Y la verdadera medida de**

¹⁹⁷ Así lo considera GARCÍA DE ENTERRÍA, para el cual está en juego uno de los derechos reconocidos en el artículo 24 de la CE. que no es otro que el derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas. En este sentido, el peligro que correría la efectividad de la resolución final del asunto principal de no adoptarse la medida cautelar puede venir del simple retraso ordinario de la justicia, y no requeriría “de una total frustración sino de un simple demérito”. Además, añade el autor, la apariencia de buen derecho es esencial en la economía del proceso contencioso-administrativo ya que permite deducir un abuso en la ejecutoriedad por parte de la Administración, que no es más que una manifestación de la arbitrariedad proscrita a los poderes públicos según el artículo 9.3 de la CE. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Reflexión sobre la constitucionalización de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo”, ob. cit., pág. 630.

¹⁹⁸ CHICO DE LA CÁMARA P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 61 y 245.

la importancia de la irrupción de este criterio radica en el orden, posición o preferencia de valoración que ocupa respecto a los demás criterios tradicionales que hasta el momento han regido en la materia.

En relación con el criterio de la proporcionalidad y ponderación de intereses, es conveniente fijar el contorno del *fumus boni iuris* desde el punto de vista de las realidades que se intentan amparar con la medida cautelar.

De esta forma, hay ocasiones en que el acto administrativo impugnado afecta a un derecho fundamental, lo que hace que la pretensión del proceso principal pueda revestir apariencia de buen derecho. En estos supuestos no procede confundir la naturaleza o relevancia del citado derecho o interés afectado con el vicio de legalidad del acto administrativo, es decir, con el título directo que justifica el ejercicio de la acción impugnatoria contra el mismo. Por ello, el *fumus boni iuris* no puede hacerse depender del tipo o categoría de derecho o interés afectado, sino que nace de la propia esencia de la protección del Derecho. Por el contrario, la relevancia que la afectación real de un derecho fundamental puede tener a efectos de la adopción de una medida cautelar, debe situarse en el ámbito del juicio que debe hacer el órgano decisor sobre la trascendencia y reparabilidad o no del daño que la ejecución del acto puede acarrear. Es decir, en ese supuesto nos situaríamos más bien en el ámbito del criterio de ponderación de intereses en juego y proporcionalidad de daños (“un daño especialmente cualificado por la naturaleza del bien jurídico afectado”) que en el criterio de la apariencia de buen derecho¹⁹⁹.

Dicho lo anterior, ya hemos comentado *ut supra* la línea doctrinal, según la cual, **la ejecutividad del acto administrativo a efectos de su suspensión no puede pretender**

¹⁹⁹ Auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de A Coruña de 13 de diciembre de 2013 (Fundamento de Derecho Primero).

ampararse en su defensa genérica del interés público, lo cual llevaría a la irrelevancia el significado de la justicia cautelar²⁰⁰.

Superando la idea de la prevalencia *per se* del interés público, GUERRA REGUERA, considera que, el mero hecho de interponer un recurso crea una expectativa que permite una primera impresión sobre su desenlace final, y “si este pudiera verse perjudicado por la hipotética ejecución del acto administrativo impugnado, habría que detener dicha ejecución y suspenderlo”. En este sentido, “el mejor servicio a los intereses colectivos es la defensa de lo justo”. A lo anterior se une la inveterada lentitud de nuestros procedimientos impugnatorios de revisión, lo que convierte la implantación del principio en una verdadera necesidad²⁰¹.

Se trataría de un reconocimiento más extendido de la doctrina del *fumus boni iuris*, debido al papel de resorte que la ponderación de intereses juega respecto al “*fumus boni iuris*”: podría argumentarse que, de apreciarse apariencia de buen derecho la suspensión no sólo otorgaría amparo a un interés particular del administrado, sino también puede proteger el interés público de evitar la ejecución anticipada de un acto con probabilidad cualificada de no ser conforme a derecho.

Lo anterior podría expresarse de otra manera: admitir la apariencia de buen derecho como suficiente en determinados supuestos no significa negar o enfrentarse a la ponderación del interés público prevalente como criterio a valorar para la suspensión, sino que significa justo lo contrario: hacer primar un supremo interés público a la inaplicación de

²⁰⁰ Dicha postura implicaría el resurgimiento de la vieja cláusula “*salus publica suprema lex est*”, por lo que se aboga por la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., ID. “La Sentencia Factortame (19 de junio de 1990) del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. La obligación del juez nacional de tutelar cautelarmente la eficacia del Derecho Comunitario aún a costa de su propio derecho nacional. Trascendencia general de la Sentencia en el Derecho Comunitario y en el sistema español de medidas cautelares”, en *La batalla por las medidas cautelares*. Civitas, ob. cit., pág. 137; ID, “La consolidación del nuevo criterio jurisprudencial de la “apariencia de buen derecho” para el otorgamiento de medidas cautelares. Silencio administrativo y apariencia de abuso de la ejecutividad”, en “*La batalla por las medidas cautelares*, ob. cit., págs. 215-216.

²⁰¹ GUERRA REGUERA, M. *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 22.

una norma o ejecución de un acto en el que concurre una evidencia o probabilidad cualificada de su disconformidad a derecho. En ello confluyen, no sólo el principio de seguridad jurídica, (sobre todo cuando hablamos de nulidad de pleno derecho, anulación judicial del acto o de precedentes judiciales), sino el de justicia, al menos, al suspenderse provisionalmente los efectos del acto con apariencia de ilegitimidad, en tanto se decide la misma en el proceso principal²⁰².

De lo anterior parece deducirse que, el *fumus boni iuris* y el criterio de la ponderación de intereses pueden complementarse, en especial cuando se trata de la inaplicación de una norma de carácter general en la que concurre una probabilidad cualificada de su disconformidad a derecho. En este caso existe un interés común o público en evitar las consecuencias de no suspender un acto dictado en aplicación de una disposición general con serias dudas sobre su legalidad.

Siguiendo esa línea discursiva, el reconocimiento de la suspensión en base a la fundamentación de la prosperabilidad del recurso del particular no es sino corolario de la

²⁰² Como veremos más adelante la doctrina comunitaria habla de un interés público genérico en no aplicar un Reglamento comunitario sobre el que pesan serias dudas de su validez, con lo que ese mismo interés público justifica la aplicación del criterio de la apariencia de buen derecho del particular en suspender la ejecución de un acto derivado de un reglamento posiblemente contrario a derecho. De esta forma, en el apartado 30 de la Sentencia Zuckerfabrik de 21 de febrero de 1991, se afirma lo siguiente:

“30. Por lo demás, procede añadir que el órgano jurisdiccional nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia del mismo y, por consiguiente, en caso de duda sobre la validez de los Reglamentos comunitarios, debe tener en cuenta el interés de la Comunidad en que no dejen de aplicarse estos Reglamentos sin serias garantías”.

Para FONT I LLOVET, al referirse a los casos de nulidad de pleno de derecho en sus comentarios al Auto del TS de 20 de mayo de 1981, una de las circunstancias que en cada caso concreto deben ponderarse para acordar o denegar la suspensión es hasta qué punto el interés público queda satisfecho con la inmediata ejecución del acto. Pues bien, *“Parece claro que el interés público no puede resultar comprometido por la eventual no materialización de unos efectos inexistentes, que nunca se produjeron jurídicamente, como es el caso de los actos nulos de pleno derecho”.*

FONT I LLOVET, T., “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 487.

plasmación del derecho a la total y plena eficacia del acto terminal del proceso dentro del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE.

Por tanto, “la apariencia de buen derecho ha de ser causa suficiente para decretar la suspensión del acto administrativo”²⁰³.

Desde este punto de vista, lejos queda la doctrina jurisprudencial que, aun admitiendo el *fumus boni iuris* como criterio de valoración de la justicia cautelar, sin embargo, lo hacía depender absolutamente de otro considerado principal²⁰⁴.

En definitiva, cabría preguntarse si, de ser criterio adicional o complementario podría mantener su autonomía en determinados supuestos claros y evidentes, (de probabilidad cualificada). Es decir, en esos casos evidentes, (actos dictados en aplicación de una nulidad de disposición general declarada nula de pleno derecho, de existencia de sentencia que anula el acto, precedentes judiciales, etc.), el criterio de ponderación de intereses se encontraría cumplido de forma intrínseca, ya que la defensa del Derecho que supone el *fumus boni iuris* actuaría como conciliador con el interés público en no ejecutar cautelarmente un acto con sospechas de ilegitimidad.

Si el fundamento político del principio de la autotutela administrativa radica en la tarea de la defensa del interés público, motivo por el cual se dota de la ejecutividad de sus actos, el *fumus boni iuris* supone un ataque a la línea de flotación de ese privilegio. Por lo que ese interés público prevalente, traducido en que la Administración evite la paralización de sus decisiones en virtud de la primacía del interés colectivo frente a los intereses particulares, cede o al menos muta de significado ante la apariencia de buen derecho. Y ello sobre todo en aquellos supuestos en que tal apariencia pueda convertirse

²⁰³ GUERRA REGUERA, M., *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 31.

²⁰⁴ Y así, el Auto del TS de 17 de marzo de 1995 (ES:TS:1995:2535A), consideraba que “*la existencia del fumus boni iuris no puede ser por sí sola causa determinante de la suspensión de los actos administrativos recurridos, sino criterio complementario con el principal de la existencia de daños y perjuicios de imposible o difícil reparación*” (Fundamento de Derecho Primero).

en cuasi evidencia, ya que el interés público tendría como objetivo evitar la ejecución de un acto que a todas luces parece adolecer de defectos incompatibles, De esa forma se evitaría, sino su permanencia en el mundo jurídico, cuestión que corresponde a la resolución final del proceso, sí al menos con su efectividad y ejecutoriedad.

En cuanto a su relación con el criterio del *periculum in mora*, algún autor llega a establecer una relación de dependencia del mismo respecto a la apariencia de buen derecho partiendo de la jurisprudencia comunitaria. De esta forma cabría considerar que, **la existencia valorada por el juzgador del *fumus boni iuris* presupone de por sí la concurrencia del *periculum in mora* y, por tanto, de la urgencia en adoptar la medida cautelar**²⁰⁵.

CHICO DE LA CÁMARA, encuentra otro fundamento para esta relación de dependencia: el principio de *periculum in mora*, tiene una íntima relación con la apariencia de buen derecho, ya que la alegación por el reclamante de los perjuicios de imposible reparación por la ejecución inmediata del acto no deja de encerrar en el fondo un cuestionamiento de la validez del acto impugnado²⁰⁶.

Pero a continuación, el citado autor concreta más esa vinculación del *periculum in mora* respecto al *fumus boni iuris*, cuando afirma que este último puede fundamentarse en evitar el beneficio que, para quien defiende la postura contraria a la que aparenta buen derecho, pudiera obtenerse de la ventaja de la dilatación del proceso, frustrando así los intereses de la otra parte y la efectividad de su tutela judicial en evidente abuso procesal²⁰⁷.

²⁰⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 64.

²⁰⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P., en la obra colectiva, “*La revisión de actos en materia tributaria*” (1ª Ed.). Editorial Aranzadi. Navarra, 2016, pág. 321.

²⁰⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 67.

Dicha posición comparte la postura mantenida por GARCÍA DE ENTERRÍA, que, con una disposición a equilibrar la balanza a favor del administrado en sus relaciones jurídicas con la Administración, advierte que no es infrecuente el actuar de esta última, que considera que el tiempo juega a su favor en la tramitación de los procedimientos de revisión del acto, aun consciente de la razón en derecho que ampara al particular. Por ello no duda en abocar a este a una controversia, primero administrativa controlada por la propia Administración, y después judicial, negando esa apariencia de buen derecho, de apenas reconocimiento legal. Y todo ello haciendo que el particular cargue con la onerosa, arriesgada e insegura carga de agotar las vías de defensa de su aparente buen derecho, lo cual no es más que una erosión de la efectividad del derecho del artículo 24 de la CE²⁰⁸.

El citado profesor considera, además, que el perjuicio que puede causarse al particular al ver frustrada la tutela judicial efectiva que le corresponde por la ejecución del acto impugnado es justamente el que sirve de presupuesto para acceder a la medida cautelar si se apreciara apariencia de buen derecho en su pretensión²⁰⁹. Si la tutela se otorga

²⁰⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Novedades sobre los procesos en el conflicto de pesca anglo-español”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º.64, pág. 601. La suspensión cautelar por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de la Ley inglesa de 1988 aparentemente contraria al derecho comunitario. Enseñanza para nuestro sistema de medidas cautelares sobre la primacía del derecho comunitario y respecto a la indemnizabilidad de los daños causados por la infracción de éste.

Asimismo, para dicho autor, “*la demora ordinaria en los procesos equivale ya por sí sola a una frustración de la sentencia final*”. Por tanto, el hacer soportar al particular la carga de las dilaciones indebidas del proceso es especialmente injusto para quien tiene razón. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La nueva doctrina del TS sobre medidas cautelares. La recepción del principio del *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º.69, 1991, págs. 81-82.

²⁰⁹ En este punto, GARCÍA DE ENTERRÍA insiste en una idea extraída del Fundamento de Derecho Segundo del Auto del TS de 20 de diciembre de 1990 según el cual, la existencia de un riesgo de perjuicios para quien solicita la suspensión no ha de concebirse desde el punto de vista formal de la simple reparación de tales perjuicios, es decir, no debe identificarse con el presupuesto tradicional que utilizaba el artículo 122 de la LJCA de 1956. Más bien hay que concebir dichos perjuicios desde la perspectiva de su incidencia sobre la tutela efectiva de quien litiga ostentando derechos legítimos tutelables. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La nueva doctrina del TS sobre medidas cautelares. La recepción del principio del *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, ob. cit., págs. 69 y 82.

posteriormente – teniendo en cuenta la inevitable demora por la duración de los procedimientos –, la ejecución del acto no será efectiva. Es en estos casos en los que, tras un primer examen de las pretensiones del particular y siempre que se derive una apariencia de buen derecho, cuando la doctrina del TS derivada del Auto de 20 de diciembre de 1990 obliga a la suspensión sin garantías del acto en cuestión. De esta forma y en caso de prosperar dichas pretensiones la suspensión permitirá la plenitud del ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva. En definitiva, es el *fumus boni iuris* el criterio determinante de la suspensión, la cual a su vez debe acordarse para no frustrar la tutela judicial que se trata de otorgar mediante la resolución que pone fin al procedimiento habiendo tenido en cuenta su probabilidad de éxito²¹⁰.

Por tanto, la apelación a los perjuicios derivados de la larga duración de un proceso para quien invoca su derecho a la tutela judicial efectiva en base a su apariencia de buen derecho, es una consecuencia del abuso procesal de la Administración derivado del *periculum in mora*. Dicho daño es el que trata de evitar el *fumus boni iuris*, lo que confirma la prioridad que, en determinados casos, debe tener dicho criterio a la hora de decidir adoptar la medida cautelar.

Ejemplo de ello es la STSJ, Sala 3ª, de 13 marzo de 2008, Recurso nº 3663/2006 (ES:TS:2008:720). En un supuesto típico de impugnación de unos preceptos idénticos a otros que ya fueron jurisdiccionalmente anulados, el Alto Tribunal considera plenamente aplicable el *fumus boni iuris* para suspender el acto ya que, el tiempo que necesariamente ha de transcurrir hasta dictar la sentencia podría traducirse en un daño para el que, por llevar razón presumiblemente, acabará obteniéndola *-periculum in mora-*:

“...la doctrina jurisprudencial en torno a la apreciación de la apariencia de buen derecho, limita el principio, en otros supuestos, cuando el acto recurrido ha sido

²¹⁰ ALONSO DE ESCAMILLA, M., “La suspensión de los actos tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo”. *Quincena Fiscal*, nº.14, 1997, pág. 17.

dictado en cumplimiento o ejecución de norma declarada nula, o cuando el acto o disposición son idénticos a otros ya anulados, en los que lo decisivo no es ponderar con criterios de proporcionalidad cuáles son los intereses públicos y privados afectados, ni hacer una evaluación prospectiva y de futuro sobre la permanencia del criterio que llevó a anular las disposiciones, porque el fumus boni iuris en favor de quien litiga y en contra del acto de ejecución o de la disposición idéntica a la anulada en firme se sustenta por sí mismo, como factor determinante de la medida cautelar (sentencias de 7 de abril y 22 de junio de 2004)” (Fundamento de Derecho Primero).

Dicho de otro modo, el *periculum in mora* presupone la existencia previa de un derecho a la tutela cautelar de quien la solicita y que le pertenece. **Lo cual supone la necesaria indagación o estudio previo por el juzgador sobre el derecho del solicitante de la medida cautelar.**

Esta cuestión no es de mera especulación dogmática, ya que el orden en que deben ser examinados ambos presupuestos (urgencia/ *periculum in mora* y apariencia de buen derecho), va a determinar las preferencias en el análisis que haga el juzgador sobre la procedencia de suspender la ejecución del acto, y el avance, a nuestro juicio, en la flexibilidad que se propugna sobre la justicia cautelar.

En definitiva, cuando estamos ante alguno de los supuestos inicialmente aceptados por la Jurisprudencia de apariencia de buen derecho, el resto de principios y criterios tradicionales de la justicia cautelar como la ponderación de intereses, interés público prevalente, daños de imposible o difícil reparación o evitación del peligro de daños por la demora en la ejecución del proceso, reconvierten su significado en aras del beneficio del derecho, de la seguridad jurídica, de la confianza legítima, y de la igualdad y efectividad real del derecho a la tutela judicial del particular. Y ello porque, no puede haber mejor servicio al interés general que evitar la aplicación de una norma o la ejecución de un acto previsible y probablemente disconforme a Derecho, por encima de cualquier otra consideración.

Esta es una de las diferencias del *periculum in mora* con el principio del *fumus boni iuris*, ya que, éste no supone tanto matizar los efectos indeseables derivados del privilegio de la autotutela administrativa, sino que apunta directamente a sus cimientos poniendo en cuestión, con una probabilidad cualificada, su misma conformidad a Derecho.

Entre otras opiniones doctrinales que apuntan en esa postura, MORIES JIMÉNEZ considera que la apariencia de buen derecho pasa a ser el núcleo central de la institución cautelar²¹¹. Por su parte, para PONT I CLEMENTE, aun sin poner en duda la necesidad de las facultades de autotutela administrativa, ello no implica que para hacerlas valer haya que romper el sistema de garantías del particular, y para ello pone los ejemplos de la apariencia de buen derecho y las sanciones tributarias como causas suficientes para suspender la eficacia del acto administrativo²¹².

De lo anterior podíamos concluir con la posibilidad de una aplicación autónoma del principio en todos aquéllos supuestos en los que concurre algo más que la apariencia de buen derecho. En este sentido, procede acudir a la reflexión de Alonso García al comentar los Autos IBM v. Comisión de 7 de julio de 1981 (asuntos 60 y 190/81, Ecr.1857, y Hoechst v. Comisión de 26 de marzo de 1987 (asunto 46/87), Ecr. 1549):

“estaríamos ante una cuestión de graduación (...): la apariencia de buen derecho en la pretensión del recurrente sería en principio, un requisito de los varios a tener en cuenta a la hora de adoptar una medida cautelar; pero cuando en lugar de

²¹¹ MORIES JIMÉNEZ, M.T., “Notas sobre la suspensión de la ejecución de actos tributarios”, *Revista Española de Derecho Fiscal*, nº.80, 1993, pág. 660.

²¹² PONT I CLEMENTE, J.F., “Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de la ejecución del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición”, en la obra colectiva *“La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías”*, Marcial Pons. Madrid, 1994, pág. 38.

*apariencia, tenemos cuasi evidencia, ésta bastaría, por si sola para acceder a la demanda de la medida provisional*²¹³.

No obstante, también cabe apuntar opiniones doctrinales que ponen el acento en vincular la apariencia de buen derecho con el *periculum in mora* pero en sentido opuesto, es decir, que la falta de *fumus boni iuris* en la pretensión del particular evita que pueda haber una pérdida de la finalidad legítima del recurso.

A este respecto, HUERTA GARICANO, a raíz del examen de los precedentes judiciales y administrativos como supuestos de apariencia de buen derecho, considera que la expresión legal “finalidad legítima del recurso” del artículo 130 de la LJCA es cuestión nuclear en la adopción de la medida cautelar. Dicha autora pone el acento en la identificación entre la necesidad de que el recurso tenga finalidad legítima con la probabilidad cualificada de que a la pretensión del solicitante le asista la razón.

Pues bien, la pérdida de la finalidad legítima del recurso “obliga a *retomar* la doctrina del *fumus boni iuris*, en su justa dimensión como ese principio de prueba del derecho que se hace valer, pues, sólo podrá perder su “*finalidad legítima el recurso*” en la medida en que la pretensión que en él se deduce no posea “*el mínimo de razonabilidad aparente*”, y no

²¹³ ALONSO GARCÍA, R., *Derecho Comunitario (Sistema Constitucional y administrativo de la Comunidad Europea)*. Ceura, Madrid, 1994, pág. 486.

El TS en la Sentencia de 14 de diciembre de 2015 (Recurso 607/2015, ES:TS:2015:5081), dentro de los límites impuesto por la propia naturaleza de las medidas cautelares, deja entrever el papel preponderante que el *fumus boni iuris* puede cumplir en determinados supuestos frente al resto de criterios tradicionales de la justicia cautelar. Y así considera que:

“...existen supuestos singulares en los que la apariencia de buen derecho, dentro de los límites en que cabe realizar en la pieza de medidas cautelares, se impone con tal intensidad que si, con carácter general la pérdida de la finalidad legítima del recurso es el elemento central de la decisión cautelar, debe ponderarse el posible resultado del asunto principal y el desvalor que representa desde el punto de vista de la tutela judicial efectiva la ejecución del acto administrativo impugnado...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

se convierta en instrumento de penalización de quien tiene que “soportar” un proceso carente “ostensiblemente” de “finalidad legítima”²¹⁴.

De acuerdo con esta postura, la finalidad legítima del recurso no es tanto una apelación al acceso a la tutela judicial efectiva del administrado, que tenga la seguridad de que no va a ver frustrado su derecho de oponerse al acto administrativo al amparo judicial, sino más bien esconde una apelación a la apariencia de buen derecho, en el sentido de exigírsele una razonabilidad aparente de su pretensión a fin de poder obtener la suspensión de la ejecución del acto. Creemos que es una reivindicación del *fumus boni iuris*, sí, pero desde su aspecto negativo frente al criterio tendente a una igualdad de armas en la relación jurídico-administrativa que se trata de poner en valor.

Finalmente, al referirnos al **ámbito sancionador** el *fumus boni iuris*, al nacer al amparo del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE **engarza con la necesidad de preservar la presunción de inocencia**, es decir, con presuponer el buen derecho de inicio del particular consistente en su falta de culpabilidad. En pocos ámbitos como en el sancionador puede verse más nítidamente la proyección de la apariencia de buen derecho que obliga a considerar la falta de culpabilidad del particular (y por tanto su buen derecho), en tanto que la Administración a lo largo del proceso demuestre lo contrario. Es más, esta inversión de la carga de la prueba, cuando de actos punitivos se trata, evita al particular el tener que demostrar ni siquiera indiciariamente que tiene razón para lograr la suspensión de la ejecución del acto, sino que la razón se le presupone desde un principio. Representa la elevación del *fumus boni iuris* al máximo rango por vía directa *ex lege*, sin ni siquiera entrar a valoración somera alguna de las posiciones de las partes.

Dicho lo anterior, es la justicia comunitaria la que abre paso con firmeza y quizás por vez primera a la doctrina del *fumus boni iuris*, luego recogida por la jurisprudencia nacional

²¹⁴ HUERTA GARICANO, I., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 3.

como presupuesto real y efectivo para culminar la justicia cautelar mediante la admisión de la suspensión sin garantías.

3.) Configuración en la doctrina comunitaria. Derecho comparado.

Una de las grandes aportaciones de la normativa y doctrina comunitaria es el expreso reconocimiento del *fumus boni iuris* en el ámbito de la justicia cautelar. Y ello no sería posible sin el previo reconocimiento de la suspensión de los actos administrativos como parte inherente al derecho a la tutela judicial efectiva.

Esto es así, ya que la fuerza expansiva del derecho fundamental viene impuesta por el principio de Derecho Comunitario europeo recogido en la Sentencia Factortame del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de 19 de junio de 1990, por el cual, "*la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón*"²¹⁵.

En primer lugar, el propio Derecho Comunitario recoge el criterio en el artículo 160.3 del Reglamento del Procedimiento del TJUE al aludir a la especificación en la demanda de los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho que concreten a primera vista la concesión de la medida provisional solicitada²¹⁶. Es por ello que, la propia normativa del TJUE asume con absoluta naturalidad el criterio del *fumus boni iuris* en otras variantes del mismo o bajo otros aspectos como por ejemplo que el recurso no parezca desprovisto de todo fundamento (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de

²¹⁵En realidad, como opina GRAU CRUZ, dicho principio, junto con el *fumus boni iuris*, se erigen en principios que expanden el Derecho Comunitario y a los que corresponde el calificativo de principio general del Derecho. GRAU CRUZ, M.A., "La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación, (Comentario a propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 25 de enero de 1995), ob. cit., pág. 136.

²¹⁶ Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, de 25 de septiembre de 2012 (DO L 265 de 29.9.2012), en su versión modificada el 18 de junio de 2013 (DO L 173 de 26.6.2013, p. 65), el 19 de julio de 2016 (DO L 217 de 12.8.2016, p. 69), el 9 de abril de 2019 (DO L 111 de 25.4.2019, p. 73) y el 26 de noviembre de 2019 (DO L 316 de 6.12.2019, p. 103).

13 de junio de 1989 *Publishers Association*), o que los medios invocados no adolezcan, a primera vista, de fundamento serio (STJUE de 20 de octubre de 1991 *Parlament Hanning*).

A estos efectos, nos centraremos en diversos pronunciamientos en los que el TJUE ofrece a los legisladores nacionales la posibilidad de recoger unos supuestos de suspensión sin garantías, y que tienen como nexo común la impugnación de una ley nacional o incluso de normativa comunitaria en base a sus serias dudas sobre su validez.

Dicho de otro modo, se consagra en dicha doctrina la apariencia de buen derecho de aplicación preferente como criterio de suspensión de la ejecución de actos y normas por su dudosa compatibilidad con la compatibilidad con el Derecho Comunitario en su conjunto²¹⁷.

En primer lugar, hemos de referirnos a la meritada Sentencia Factortame I de 19 de junio de 1990 (asunto C-213/89), y en la que el Tribunal de Justicia reconoce la posibilidad de suspender la ejecución de leyes nacionales cuando sus preceptos estuvieren aparentemente en contradicción con el Derecho Comunitario²¹⁸.

²¹⁷En el análisis de esta doctrina comunitaria sobre el *fumus boni iuris* debemos tomar como referencia de nuevo al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA y su análisis de las medidas cautelares en el Derecho Comunitario Europeo en su obra tantas veces citada, “*La Batalla por las medidas cautelares*”. En dicha obra se recoge la postura del autor, que toma partido resueltamente a favor de una extensión de las medidas cautelares para evitar la frustración de las sentencias finales y para excluir las ventajas ilícitas de quienes litigan abusivamente y pervierten la institución del proceso. Todo ello resaltando el papel de la apariencia de buen derecho como criterio de la justicia cautelar.

²¹⁸ El Tribunal Europeo de Justicia recogió en esta Sentencia la doctrina acuñada por la Sentencia de la Corte Constitucional italiana n.º. 180/1985. No obstante es la doctrina establecida en la Sentencia Simmenthal de 9 de marzo de 1978, Asunto 106/77, (apartado 17), la que en realidad se encuentra detrás del fundamento de la Sentencia Factortame I, y según la cual, “... *sería incompatible con las exigencias inherentes a la propia naturaleza del Derecho comunitario toda disposición de un ordenamiento jurídico nacional o toda práctica, legislativa, administrativa o judicial, que redujese la eficacia del Derecho comunitario por el hecho de negar al Juez competente para aplicar ese Derecho la facultad de hacer, en el mismo momento de esa aplicación, todo lo necesario para excluir las disposiciones legislativas nacionales que pudiesen constituir un obstáculo, incluso temporal, a la plena eficacia de las normas comunitarias*” (apartados 22 y 23).

En la cuestión enjuiciada en la Sentencia Factortame I, el Tribunal de Justicia consideró que el órgano jurisdiccional nacional que le había formulado cuestiones prejudiciales de interpretación para poder resolver el problema de compatibilidad de la ley nacional con la norma comunitaria, **debía tener la posibilidad de adoptar medidas cautelares, como es suspender la aplicación de la ley nacional impugnada, hasta que dictara sentencia considerando la interpretación dada con arreglo a la norma comunitaria.**

Y añade: *“la plena eficacia del Derecho comunitario se encontraría completamente disminuida si una regla de Derecho nacional pudiese impedir al juez que conoce de su litigio regido por el Derecho comunitario acordar las medidas cautelares que pretendan garantizar la plena eficacia de la decisión jurisdiccional que debe decidir sobre la existencia de los derechos invocados sobre la base del Derecho comunitario”* (apartado 21).

Por consiguiente, concluye el Tribunal, *“el Derecho comunitario debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional, que esté conociendo de un litigio relativo al Derecho comunitario, debe excluir la aplicación de una norma de Derecho nacional que considere que constituye el único obstáculo que le impide conceder medidas provisionales”* (apartado 23).

Como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA, “La Sentencia, pues, enalteciendo la eficacia del principio de primacía, viene a hacer obligado para el juez nacional aplicar medidas cautelares contra sus propias Leyes nacionales cuando se cumplan los requisitos propios del régimen propio de esas medidas (urgencia y *fumus boni iuris*)”²¹⁹.

²¹⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “El fin del caso Factortame. la responsabilidad patrimonial final del Reino Unido”. *Revista de Administración Pública*, nº.145, Enero-abril 1998, pág. 126.

En este ámbito sobre los poderes cautelares del Juez nacional frente al Derecho interno, la evolución de la doctrina comunitaria se plasmó posteriormente en la Sentencia Unibet de 13 de marzo de 2007, Asunto C-432/05, en cuyo apartado 83 se dispondrá que, “en caso de duda sobre la conformidad de disposiciones nacionales con el Derecho comunitario, la concesión de medidas cautelares para suspender la aplicación de dichas disposiciones, hasta que el órgano jurisdiccional competente se pronuncie sobre la conformidad de

En definitiva, como reconoce el propio TS, desde las Sentencias Factortame y Zuckerfabrik, de 19 junio 1990 y 21 febrero 1991 ya examinadas, el TJEU reconoce la competencia del juez nacional para suspender cautelarmente la ejecución de las leyes del país que estuvieran en contra del Derecho Europeo y, más aún, de actos administrativos **cuando existieran fundadas dudas sobre su validez**, e incluso adoptar medidas cautelares positivas frente a su aplicación.

En este punto hemos de referirnos de nuevo al supuesto resuelto en Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 25 de julio de 2018, Asunto C-216/18 PPU, LM. Recordamos que se planteaba la ejecución de órdenes de detención emitida por los órganos jurisdiccionales polacos contra LM, el cual, una vez detenido en Irlanda se opuso a su entrega a dichas autoridades, alegando en particular que la entrega lo expondría a un riesgo real de denegación de justicia flagrante, contraria al artículo 6 del CEDH. A este respecto, el interesado sostenía, en concreto, que las recientes reformas legislativas del sistema judicial de la República de Polonia que regulaban la jubilación de los jueces del TS lo privaban de **su derecho a un proceso equitativo**.

En opinión del TJUE, estas reformas socavan fundamentalmente la base de la confianza mutua entre la autoridad emisora de la orden de detención europea y la autoridad de ejecución de tal orden, lo que pone en entredicho el funcionamiento del mecanismo de la orden de detención europea. Pues bien, en lo que en este punto interesa destacar es que, una violación grave y sistemática del proceso equitativo constituiría una violación del principio constitucional de la Unión Europea del artículo 2 del TUE, quebrando el principio de confianza mutua respecto al Estado infractor, dejando en suspensión aquélla normativa. Por ello, **y ante circunstancias que presuman con un probado criterio de**

éstas con el Derecho comunitario, se rige por los criterios establecidos por el Derecho nacional aplicable ante el órgano jurisdiccional competente, siempre que dichos criterios no sean menos favorables que los referentes a recursos semejantes de naturaleza interna ni hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil la tutela judicial cautelar de tales derechos” (apartado 83). UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA J.I., y BENGOETXEA CABALLERO J., “Breves apuntes sobre las sentencias básicas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Teoría y Realidad Constitucional*, UNED, n.º.33, 2014, pág. 464.

certeza la existencia de infracción del derecho a un proceso equitativo previsto en el artículo 47 de la Carta, las autoridades de los Estados, como los órganos jurisdiccionales, pueden adoptar con carácter excepcional medidas provisionales de suspensión de tal normativa, incluso con anterioridad a que concluya el proceso sancionador previsto en el artículo 7 del TUE. Esa certeza en la vulneración de la normativa comunitaria sobre el derecho de defensa conecta de forma inmediata la suspensión de la legislación nacional en este caso concreto con el *fumus boni iuris*.

Pero no sólo cabe suspender normas o actos administrativos nacionales por la apariencia de vulneración del Derecho Comunitario, sino cuando sean las propias normas comunitarias las susceptibles de vulnerarlo.

Y así, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas fija una doctrina pionera que va más allá de la posibilidad de suspensión para salvaguardar el derecho a la defensa: **abre la puerta a la justificación de la posibilidad de suspender sin garantías los actos administrativos cuando haya serias dudas de la validez de la norma comunitaria en que se basa el acto impugnado.**

De esta forma, la Sentencia Zuckerfabrik de 21 de febrero de 1991 (asuntos C-143/88 y C-92/89), igualmente mencionada, reconoce la facultad de suspender la aplicación de Reglamentos Comunitarios con ocasión de recursos dirigidos contra actos de sus propias Administraciones nacionales que apliquen aquéllos, si existieran dudas sobre su validez. Es decir, la apariencia de buen derecho permitiría extender la protección del justiciable mediante la suspensión, no sólo de actos administrativos sino de propias disposiciones generales de carácter comunitario cuyo final enjuiciamiento, eso sí, corresponderá al juez comunitario²²⁰.

²²⁰ En este sentido, en la sentencia Zuckerfabrik, el Tribunal de Justicia consideró que sólo pueden adoptarse medidas cautelares cuando las circunstancias de hecho y de Derecho alegadas por los demandantes llevan al órgano jurisdiccional nacional al convencimiento de que existen serias dudas sobre la validez del Reglamento comunitario en que se basa el acto administrativo impugnado (apartado 23). En

Asimismo, la evolución de la justicia cautelar a partir de estas sentencias en el ámbito comunitario, abrió las puertas a la adopción de otro tipo de medidas cautelares sobre normas nacionales con “indicios” de vulnerar el Derecho Comunitario.

En este sentido, hemos de referirnos a la Sentencia Atlanta de 9 de septiembre de 1995 (Asunto T-359/94, R11) sobre la potestad de acordar medidas cautelares positivas, y no sólo suspensivas, contra la aplicación de los Reglamentos Comunitarios por los jueces nacionales. En este sentido, el TJUE admite que el Tribunal nacional también pueda llenar el vacío provisional provocado por una norma comunitaria impugnada, mediante la aplicación de normas sustitutivas también provisionales en tanto se resuelve las dudas sobre su validez²²¹.

efecto, la concesión de medidas provisionales se justifica solamente si existe la posibilidad de una declaración de invalidez, reservada al Tribunal de Justicia. En dicha Sentencia, el TJUE considera que, “*Un órgano jurisdiccional nacional sólo puede ordenar la suspensión de la ejecución de un acto administrativo nacional adoptado en ejecución de un acto normativo comunitario, cuando dicho órgano jurisdiccional tenga serias dudas acerca de la validez del acto comunitario o cuando, en el supuesto en el que no se haya ya sometido a Tribunal de Justicia la cuestión de la validez del acto administrativo, la plantee el mismo; cuando sea urgente y el demandante pueda sufrir un perjuicio grave e irreparable, y cuando dicho órgano jurisdiccional tenga debidamente en cuenta el interés de la Comunidad*” (apartado 33).

En realidad, en estas pocas líneas el TJUE ha sintetizado los criterios tradicionales en los que se sustenta la justicia cautelar, el *periculum in mora*, la ponderación de intereses en juego con el principio de proporcionalidad y finalmente como novedad la apariencia de buen derecho.

²²¹En este caso, el Verwaltungsgericht o Tribunal administrativo alemán solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre si un órgano jurisdiccional nacional que albergara serias dudas sobre la validez de un Reglamento comunitario y que, por ello, hubiera planteado al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una cuestión prejudicial sobre su validez, podría adoptar, en relación con un acto administrativo de una autoridad nacional basado en dicho Reglamento comunitario, medidas cautelares que, hasta que recaiga sentencia del Tribunal de Justicia, configuren o regulen provisionalmente las situaciones o las relaciones jurídicas controvertidas (apartado 12).

Tras reconocer que la protección jurisdiccional garantizada por el Derecho comunitario implica el derecho de los justiciables a impugnar, por vía incidental, la legalidad de Reglamentos comunitarios ante un órgano jurisdiccional nacional y a pedir que éste plantee cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia (apartado 20), declara el TJUE que: “*Este derecho se pondría en peligro si, en espera de una sentencia de este Tribunal de Justicia, único competente para declarar la invalidez de un Reglamento comunitario, (...), el justiciable, siempre que se cumplan determinados requisitos, no pudiera conseguir una resolución de suspensión que permitiera paralizar, en lo que a él se refiere, los efectos del Reglamento impugnado*” (Sentencia Zuckerfabrik, apartado 17) (apartado 21).

En la línea de reconocer la adopción de medidas cautelares distintas de la suspensión en caso de apariencia de vulneración de la normativa comunitaria, destacó también el Auto del Presidente del TJUE en el Antonissen, C-393/96. En concreto se trataba del “rèféré provision” del ordenamiento jurídico francés, en cuanto a la adopción por un órgano jurisdiccional nacional de una **medida referida al anticipo cautelar del pago de las deudas de la Administración generadas por actos de mala administración**. Y para ello, se parte del reconocimiento *del fumus boni iuris* en el sentido de que, el Juez de medidas provisionales podrá ordenarlas si se demuestra que su concesión está justificada a primera vista de hecho y de Derecho, y que son urgentes, en el sentido de que, para evitar que los intereses de la parte demandante sufran un perjuicio grave e irreparable, es necesario que tales medidas sean acordadas y surtan efectos desde antes de que se dicte una resolución en el procedimiento principal²²².

Finalmente, y como ejemplo de invocación del *fumus boni iuris* respecto a la suspensión de otros actos o decisiones comunitarias, debemos recordar el pronunciamiento emanado de la pieza cautelar abierta por el Reino Unido contra la Decisión 96/239, de 27 de marzo de 1996. Como ya se expuso *ut supra*, en dicha Decisión se prohibía con carácter transitorio y debido a la llamada “enfermedad de las vacas locas”, el envío de ganado bovino, carne de vacuno y derivados desde el territorio del Reino Unido a los demás

Pero, además, la normativa comunitaria, “...no excluye la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales de adoptar medidas cautelares que configuren o regulen las situaciones o las relaciones jurídicas controvertidas respecto a un acto administrativo nacional basado en un Reglamento comunitario sobre cuya validez se ha planteado una cuestión prejudicial” (apartado 30).

²²²Según el Auto, este tipo de medidas provisionales sólo pueden acordarse de manera restrictiva y siempre que el *fumus boni iuris* sea particularmente sólido y la urgencia incontestable, ponderando además la posibilidad de acompañarla de otras condiciones que sean necesarias según el juez, incluyendo cualquier medio que reduzca su impacto (apartados 41 y 42). El Tribunal reconoció en el citado asunto que, impedir el acceso a una medida consistente en la concesión (en concepto de entrega a cuenta) de una parte de la indemnización reclamada en el procedimiento principal, a fin de proteger los intereses del demandante hasta la fecha en que se dicte sentencia en el asunto principal, sería contraria al derecho a una tutela jurisdiccional completa y efectiva que el Derecho comunitario reconoce a los justiciables (apartado 3). Antonissen. Auto del Presidente del TJUE en el Antonissen, C-393/96 P (R), EU:C:1997. *Recopilación de Jurisprudencia 1997* página I-00441.

Estados miembros y a terceros países, solicitando la suspensión de la ejecución de dicha Decisión (Asunto C-180/96R) y la anulación de la misma (Asunto C-180-96). Paralelamente diversas entidades inglesas habían interpuesto recurso de anulación ante el TPI (asunto T-76/96) y la correlativa solicitud de medidas provisionales (asunto T-76/96R).

Pues bien, lo que ahora nos interesa destacar de dicha controversia es que la demanda del Reino Unido de suspensión de la Decisión 96 /239, de 27 de marzo de 1996, se basaba en su falta de justificación del riesgo serio para la salud humana. En concreto, consideraba que la prohibición de exportar no se fundaba en ninguna base científica sino como medida para tranquilizar a los consumidores y proteger el mercado del sector europeo. Por su parte, el TJUE consideraba que, para apreciar esa falta de objetividad en la apreciación por parte de la Decisión 96/239 es necesario “*verificar si las informaciones en las que la Comisión se basó para adoptar la decisión impugnada eran consistentes y si la salud animal y humana efectivamente estaba expuesta a un peligro grave*”. Ante esta tesitura el Alto Tribunal se inclinó por considerar que “*las informaciones consideradas por la Comisión al adoptar la Decisión 96/239 eran particularmente consistentes*”. En definitiva, consideraba no acreditada la concurrencia de la apariencia de buen derecho en la pretensión del Reino Unido, o, dicho de otro modo, **apreciaba el *fumus boni iuris* en dicha Decisión hasta el punto de avalar la no suspensión de la medida prohibitiva contenida en la misma**²²³.

Sobre los requisitos exigidos a los jueces nacionales para adoptar medidas cautelares sobre actos dictados en aplicación del derecho comunitario, a los efectos del reconocimiento del *fumus boni iuris*, debemos destacar que²²⁴:

²²³ Cit. BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., págs. 297-298.

²²⁴ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en Obra Colectiva “*Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*”, ob. cit., págs. 1088-1089.

- A la luz de las circunstancias alegadas por los demandantes, **el órgano judicial nacional ha de adquirir serias dudas sobre la validez del Reglamento comunitario aplicable al acto impugnado, lo cual exige una adecuada motivación para que el Tribunal de Justicia declare la invalidez del mismo.**
- Las medidas cautelares deberán adoptarse en caso de urgencia, debiendo acordarse y aplicarse antes de un pronunciamiento sobre el fondo, evitando para el particular unos perjuicios graves e irreparables derivados de un acto comunitario declarado inválido en última instancia.
- El órgano judicial nacional deberá velar también porque el interés de la Comunidad no se vea perjudicado por la inaplicación del Reglamento que se considera inválido, debiendo ponderar el menoscabo que la medida cautelar puede producir en el régimen jurídico creado por esa norma de carácter general en toda la Comunidad. Aquí encontramos la protección del interés público como el otro eje de las relaciones jurídico-administrativas, esta vez a nivel comunitario, y que las medidas cautelares han de equilibrar frente a la tutela del derecho a la defensa de los particulares.

En cuanto al último requisito apuntado de ponderar el menoscabo para el interés general de la Comunidad por la inaplicación del Reglamento presumiblemente inválido, esta interpretación también puede ser matizada. Y ello en el sentido ya ampliamente apuntado de que, en el caso de concurrir el *fumus boni iuris* en clave de probabilidad cualificada, el interés público prevalente a tener en cuenta más bien es el derivado de no ejecutar y dejar que despliegue efectos un acto “probablemente” no conforme a Derecho.

No debemos olvidar en este punto que, con anterioridad a las sentencias citadas anteriormente, ya la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados 60 y 190/81 R, IBM contra Comisión de 7 de julio de 1981, Rec. 1981, p. 1857, estimó que, cuando un acto de Derecho comunitario cuya suspensión de ejecución se solicita, resulta manifiestamente ilegal tras una apreciación *prima facie*, no es ni siquiera necesario

proceder a un examen de los diferentes perjuicios, ya sean materiales o inmateriales, que puedan resultar de su aplicación.

A tal efecto, como se argumentaba por la parte actora en el apartado 23 del **Auto del Presidente del Tribunal de Justicia 26 de marzo de 1987, Asunto 46/87 Hoechst versus Comisión**, “...un acto manifiestamente ilegal siempre crea el riesgo de un perjuicio grave e irreparable, aunque sólo sea porque su aplicación quebranta la confianza en el sistema jurídico. En consecuencia, la suspensión de la ejecución de un acto semejante se justifica por el interés de la aplicación correcta del Derecho. Si de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la ilegalidad manifiesta de un acto de Derecho comunitario es suficiente como criterio para conceder la suspensión de la ejecución solicitada, lo mismo es válido a fortiori cuando un acto semejante adolece además de inconstitucionalidad manifiesta”.

Sobre el orden en que deben ser examinados estos presupuestos, a juicio de MENÉNDEZ PÉREZ debemos acudir de nuevo a la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que, con carácter general, entiende que una vez ha quedado establecida la existencia de un perjuicio grave e irreparable para el demandante, y sólo si se considera cumplida la condición de urgencia, (es decir, cuando sea preciso que se acuerden y produzcan efectos antes del pronunciamiento sobre el fondo para evitar dichos perjuicios para la parte que los solicita), deberá examinarse el criterio del *fumus boni iuris* ²²⁵.

No obstante, hay que considerar que, como criterio que surge directamente en defensa del derecho mismo, quizás primero procedería la apreciación por el juzgador de la

²²⁵La cuestión del orden en que deben ser examinados dichos presupuestos y las posturas doctrinales se estudian con detenimiento por MENÉNDEZ PÉREZ, S. en su trabajo “La tutela cautelar de los derechos comunitarios en nuestro proceso contencioso-administrativo”, en *Implicaciones que en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo produce la integración en la Unión Europea*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996, págs. 331 y ss.

conurrencia del *fumus boni iuris* en un estudio preliminar del asunto, a través del que cabe, sino descartar, sí justificar la urgencia en la adopción de la medida.

Por tanto, en cuanto al **orden en que deben ser examinados los presupuestos citados**, y cuya importancia ha sido ya apuntada al analizar la relación del *periculum in mora* con el resto de los criterios de la justicia cautelar, parecen derivarse diversas posturas.

Por un lado, un sector doctrinal aboga por dar mayor relevancia a la ponderación de intereses como criterio que haya que tener en cuenta en última instancia antes de adoptar la medida cautelar²²⁶.

Por otro lado, cabe destacar la postura ya comentada que parece relegar la urgencia de suspender el acto como causa directa de la medida cautelar en caso de existir apariencia de buen derecho en la pretensión del administrado. O, mejor dicho, que considera que el *periculum in mora* es una consecuencia derivada del “*fumus boni iuris*”: “En cuanto que exista *fumus boni iuris* cobra entonces sentido valorar el eventual *periculum in mora*. La existencia de apariencia de buen derecho, conllevará la urgencia de adoptar una medida cautelar en aras de que, la duración del proceso no debe actuar en perjuicio de quien tiene la razón, lo que, en consecuencia, haría perder su finalidad legítima”²²⁷.

De esta forma, para CHICO DE LA CÁMARA la cuestión del orden prevalente de consideración de los criterios de la justicia cautelar, seguiría el siguiente esquema:

- En primer lugar, se situaría como requisito para la adopción de la medida cautelar que el recurrente aparezca investido de una apariencia jurídica de buen derecho no

²²⁶En este sentido recordemos la conclusión que extraían BACIGALUPO SAGGESE y FUENTETAJA PASTOR, a propósito del Auto del TJUE de 12 de julio de 1996 y del Auto del Presidente del TPI de 13 de julio de 1996 recaídos en sede cautelar en el asunto de la “enfermedad de las vacas locas”: **el equilibrio de intereses se erige como presupuesto decisivo y determinante de la tutela cautelar comunitaria**. BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”, ob. cit., pág. 303.

²²⁷CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 64.

desvirtuada por la Administración. Por tanto, el *fumus boni iuris* supone desvirtuar la presunción de legalidad del acto administrativo, pero siempre ante “una pretensión seria y razonada del administrado”, que dé lugar a una prosperabilidad ostensible y cualificada de la misma.

- A continuación, se debe atender al *periculum in mora* poniendo de manifiesto que la urgencia en la adopción de la suspensión es consecuencia de la apariencia de buen derecho, sin que justifique por sí misma la suspensión, y sí al contrario. Dicha doctrina ha encontrado apoyo en STSJ de 10 de junio de 1996 (RJ 1996, 4746) y Autos de 29 de marzo (RJ 1996, 2486), y de 5 de julio de 1996 (RJ 1996, 5641).
- Finalmente, el límite insoslayable de toda medida cautelar de no anticipar, prejuzgar ni decidir directa ni indirectamente el fondo del asunto que es objeto del proceso²²⁸.

Esta segunda postura hemos de decir que se adapta mejor a la tesis aquí mantenida sobre la posibilidad de que, en determinados supuestos muy cualificados, es posible considerar como prevalente la apariencia de buen derecho respecto a la primacía tradicional de los otros criterios de la justicia cautelar, y, en concreto, respecto al *periculum in mora*.

En realidad, creemos que, en esos casos especialmente evidentes y tradicionalmente aceptados por la doctrina jurisprudencial, a los que nosotros añadimos los precedentes judiciales como veremos a continuación, el principio de seguridad jurídica, de igualdad y de presunción de inocencia, articulados todos por la efectividad del derecho a la tutela judicial, debería prevalecer la apariencia de buen derecho para adoptar la medida cautelar.

En cuanto a la recepción del criterio del *fumus boni iuris* en el Derecho comparado, el régimen de la tutela cautelar en Francia parte de un otorgamiento excepcional de las

²²⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 64.

medidas cautelares, ya que la regla general, como en nuestro país, es la no suspensión de la ejecución del acto por la mera interposición del recurso ya sea administrativo o judicial.

No obstante, el Consejo Constitucional mediante Resolución de 23 de enero de 1987, vinculó de forma expresa la garantía esencial del derecho a la defensa a la existencia de la posibilidad legal de suspender cautelarmente el acto administrativo. En virtud de lo anterior, en la regulación del procedimiento contencioso-administrativo el legislador francés ha contemplado diversas técnicas, que permiten al juez administrativo estar en condiciones de intervenir rápida y eficazmente cuando las circunstancias lo exijan y antes de todo enjuiciamiento del fondo, teniendo en cuenta la lentitud de la justicia administrativa²²⁹.

De esta forma destaca en primer lugar, como técnica de atribución de dichos poderes al juez el *référé administratif*, que autoriza al juez a la adopción de medidas de conservación, instrucción y concesión de anticipos, compeliendo de forma ejecutoria a la Administración a actuar de determinada manera, pero sin prejuzgar el fondo.

El *référé administratif* o recurso de urgencia instaurado por la Ley de 18 de diciembre de 1955, es un procedimiento a cargo del Presidente de un Tribunal y caracterizado por su rapidez y simplicidad. Regulado en el artículo 102.2 del Código de los Tribunales Administrativos, dicha técnica otorga al Presidente o a su delegado, sin necesidad de decisión administrativa previa y mediante simple demanda, el poder de ordenar cualquier medida útil, sin perjuicio de lo principal y sin obstaculizar la ejecución de ninguna decisión administrativa.

Entre dichas medidas de instrucción que permiten al órgano judicial dar audiencia a las partes o realizar comprobaciones administrativas o periciales, merecen resaltarse las

²²⁹ RAMBAUD, P., en la obra colectiva, *La Justicia administrativa en el derecho comparado*. Coordinador Barnes Vázquez, J. Editorial Civitas. Madrid, 1993, pág. 293.

medidas de concesión de anticipos concedidos por la autoridad judicial al acreedor de la Administración y con cargo a un crédito frente a la misma o *rèferé provision*²³⁰.

Respecto a la *rèferé provision*, según consigna GARCÍA DE ENTERRÍA, se obligaba a la Administración al pago anticipado de sus deudas, en todo o en parte, **cuando su oposición no parece inicialmente "seria" o consistente. Dicho de otro modo, el interés de esta medida viene dado por la clara apuesta del ordenamiento francés por la apariencia de buen derecho**, en conjunción con la evitación de perjuicios de imposible o difícil reparación²³¹.

Por último, la técnica que más interesa en este punto es la denominada *sursis á execution* como posibilidad de suspensión de la ejecución del acto administrativo, aunque como tal excepción, considerada de forma restrictiva por la jurisprudencia.

En virtud de la *sursis á execution*, para que la solicitud de suspensión pueda prosperar se exige que:

- El acto administrativo ha de ser ejecutable, excluyéndose así los actos negativos.
- La demanda tenga posibilidades serias y fundadas de éxito, versión francesa del *fumus boni iuris*.

²³⁰Mediante el Decreto 88-907 de 2 de septiembre de 1988 que añadía un nuevo párrafo al artículo 102 del Código de los Tribunales administrativos, se concedía al juez administrativo la posibilidad de acordar una provisión para el acreedor con dos requisitos: -la petición ha de hacerse en el marco de un recurso por responsabilidad; - y que el crédito no debe ser cuestionado con fundamento, es decir, que no resulte seriamente cuestionado. Asimismo, la concesión de anticipo podría condicionarse a la constitución de una caución.

²³¹GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Batalla por las Medidas Cautelares*, ob. cit., pág. 341-342. Este mismo autor destacó la importancia de esta reforma en un intento de descargar a la justicia de litigantes temerarios y subrayando la ventaja de aplicarse a deudas ilíquidas, como "uno de los supuestos de pleitos inevitables en España si el deudor no se aviene a remitir a algún arbitrador o no acepta la liquidación. GARCÍA DE ENTERRÍA E., *Hacia una nueva justicia administrativa*. Editorial Civitas, Madrid, 1989, pág. 161.

- Cuando el perjuicio causado por la ejecución durante el tiempo en que se desarrolla el proceso contencioso-administrativo puede ser irreparable, o *periculum in mora*²³².

En cualquier caso, y en paralelismo con la doctrina de la Jurisprudencia comunitaria que aboga por una final prevalencia del criterio de la ponderación de intereses, el Consejo de Estado francés considera que procede abstenerse de decretar la suspensión, cuando con la misma puede perjudicar gravemente la acción de la Administración²³³.

Asimismo, comparte con dicho criterio un elemento de subjetividad en manos del juzgador²³⁴.

En cualquier caso, para la concesión de la suspensión, el juez debe valorar si la ejecución del acto depararía perjuicios difícilmente reparables, ponderando los diferentes intereses en conflicto, y que finalmente concurren argumentos capaces de fundar la anulación del acto recurrido.

En definitiva, en el sistema francés de justicia cautelar el Consejo de Estado procura mantener la suspensión como excepcional condicionándola a tres requisitos relativos a las consecuencias de la ejecución, a la legalidad del acto impugnado y al poder del juez para acordarla. En cuanto a la que ahora nos interesa, el segundo de los requisitos que es el

²³² CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 92.

²³³ BIASCO MARINO E., “*La suspensión jurisdiccional de la ejecución del acto administrativo y otras medidas cautelares*”, ob. cit., pág. 10.

²³⁴ En este sentido CHINCHILLA MARÍN resalta la curiosa regla jurisprudencial por la que, aun dándose las circunstancias necesarias antes expuestas para acceder a la suspensión, el juez sigue teniendo en última instancia libertad para apreciar si procede o no su concesión. Estamos pues ante un poder absoluto y discrecional que, en realidad, afecta al derecho del administrado a obtener la suspensión de un acto administrativo.

Recuerda la citada autora que dicha postura es contraria a la jurisprudencia del Consejo Constitucional que ha declarado, en la Resolución de 23 de enero de 1987 ya citada, que la suspensión de un acto recurrido, cuando se dan las condiciones necesarias para ello, es un derecho del administrado, en cuanto constituye una garantía esencial de los derechos de defensa. CHINCHILLA MARÍN, C. *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 93.

relacionado con el *fumus boni iuris*, el acto discutido ha de ser manifiestamente ilegal, basando el solicitante su pretensión de suspensión en argumentos fundados y capaces de justificar su anulación. Para algún autor, sin embargo, ello implicaría un análisis demasiado exhaustivo que podría demorar su pronunciamiento, lo cual resultaría incompatible con el principio de celeridad que ha de presidir la aplicación del sistema de tutela cautelar²³⁵.

Como corolario de todo lo anterior, parece que este sistema de tutela cautelar ofrece grandes posibilidades a los administrados, al margen de que la Administración haya sacado provecho de la institución de la *référé*²³⁶.

En el Derecho alemán, hemos visto que existe una preponderancia del principio de ponderación de intereses en su modelo de justicia cautelar. No obstante, y, únicamente cuando estamos ante actos de liquidación tributaria (así como de imposición de costas procesales), dicho criterio requiere examinar también, no sólo el excesivo rigor de la ejecución inmediata, **sino sobre todo si existen dudas serias de la legalidad del acto**. Lo cual supone, desde luego un reconocimiento expreso del criterio, al menos en materia tributaria²³⁷.

No obstante, la aplicación de este criterio puede verse limitado por el propio juego de la ponderación de intereses y ello porque, de la misma forma que no puede prevalecer el interés público en la ejecutividad inmediata del acto cuando este se revela probablemente

²³⁵RAMBAUD, P., en la obra colectiva, *La Justicia administrativa en el derecho comparado*, ob. cit., pág. 300.

²³⁶ Como comenta CHINCHILLA MARÍN han sido los jueces los que, mediatizados por los dogmas de la ejecutividad del acto administrativo o de la división de poderes que impide al juez dictar órdenes a la Administración, no han sabido sacar todo el provecho a este avanzado sistema de justicia cautelar. CHINCHILLA MARÍN, C., *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob. cit., pág. 100.

²³⁷ Según el parágrafo 80.4 del Código procesal administrativo o Ley alemana de la jurisdicción contencioso-administrativa (*Verwaltungsgerichtordnung, VwGO*), tras establecer la posibilidad de exigir caución se dispone que, **en caso de liquidación tributaria o de imposición de costas procesales se deberá suspender si existen serias dudas sobre su legalidad**, o su ejecución implica para el administrado un rigor excesivo, no justificado por un interés público preponderante.

ilegal, tampoco cabe admitir el interés preponderante del particular en el efecto suspensivo de un recurso que aparece como manifiestamente infundado. En este sentido también se podría afirmar que la apariencia de buen derecho sería un elemento más incluido en la ponderación de intereses, al exigirse confrontar la gravedad de las consecuencias de la ejecución del acto si se estimara finalmente el recurso, y la gravedad de adoptar la suspensión en caso de que se desestimara.

En cualquier caso, y partiendo del dogma de no anticipar el sentido del fallo, ni la doctrina ni la Jurisprudencia alemanas se ponen de acuerdo en considerar el examen de las expectativas de estimación del recurso como criterio autónomo y previo al de la ponderación de intereses, no obstante, la vaguedad de este último y de la aparente discrecionalidad de la decisión judicial para valorar esos intereses²³⁸.

Por su parte, **en el Derecho italiano**, por regla general, las acciones contencioso-administrativas carecen de efectos suspensivos, en base a que sería perjudicial al interés público que la ejecución de los actos administrativos se paralizara por impugnaciones con meros fines dilatorios²³⁹.

Sin embargo, en este punto se considera trascendental la Sentencia nº 190 de 28 de junio de 1985 de la Corte Constitucional, a partir de la cual prevalece el uso sistemático de las medidas cautelares²⁴⁰.

En dicha sentencia se declaró inconstitucional la limitación de las medidas cautelares disponibles contra la Administración, únicamente a la suspensión del acto impugnado.

²³⁸ BACIGALUPO SAGESSE, M., “El sistema de tutela cautelar en el contencioso-administrativo alemán tras la reforma de 1991”, ob. cit., págs. 433-435.

²³⁹ BIASCO MARINO, E., “*La suspensión jurisdiccional de la ejecución del acto administrativo y otras medidas cautelares*”, ob. cit., pág. 11.

²⁴⁰ Para BIASCO MARINO “lo esencial del actual sistema contencioso italiano es el uso sistemático de las medidas cautelares, como modo ordinario de adelantar la solución de los litigios, que luego las Sentencias definitivas se limitan, años después a confirmar, o, excepcionalmente, a rectificar”. BIASCO MARINO E., “*La suspensión jurisdiccional de la ejecución del acto administrativo y otras medidas cautelares*”, ob. cit., págs. 13-14.

Teniendo eso en cuenta, además, **habilitó la posibilidad de que, en base al *fumus boni iuris*, el juez contencioso pudiese dictar medidas positivas, en sustitución de una denegación arbitraria por la Administración, de la pretensión del recurrente.** Como ya hemos apuntado, GARCÍA DE ENTERRÍA destaca a este respecto la celeridad que la aplicación de dicho criterio imprime a la resolución de las pretensiones en los procedimientos en base a la apariencia *prima facie* del buen derecho. Y ello teniendo en cuenta que, “esa duración exorbitante juega prácticamente siempre en favor de la Administración, a la que se estimula así a las decisiones arbitrarias, al abuso de su potestad ejecutoria, o, lo que suele ser más frecuente, a negociar con el administrado en situación de absoluta desventaja de éste, que le obliga a aceptar, e incluso a convenir, acuerdos que ningún juez podría amparar”²⁴¹.

Por tanto, a partir de dicha Sentencia, y de la normativa procesal vigente en el ámbito tributario italiano, se extienden los poderes cautelares del juez civil al juez contencioso, no sólo abriendo el abanico de medidas cautelares, sino fijando los criterios esenciales, en

²⁴¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Batalla por las Medidas Cautelares*, ob. cit., págs. 20 y 21, y pág. 435.

Para CHICO DE LA CÁMARA, a partir de la Sentencia citada de la Corte Constitucional, los Tribunales contencioso-administrativos resuelven con gran celeridad en vía cautelar las pretensiones del proceso en base a la protección de la apariencia de buen derecho. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 73.

Con indudable influjo de la doctrina de la Corte Constitucional, el Decreto Legislativo n° 546/1992 de 31 de diciembre, de Disposiciones sobre el proceso tributario, en su redacción dada por el Decreto legislativo n° 156/2015 de 24 de septiembre de 2015, sobre Medidas para revisar la disciplina de litigios y litigios fiscales, dispone que:

“1. El solicitante, si el acto impugnado puede dar lugar a un perjuicio grave e irreparable, podrá pedir a la comisión provincial pertinente que suspenda la ejecución del acto en sí, con una pretensión motivada propuesta en el recurso de casación o con un acto separado notificado.

3. En caso de una urgencia excepcional, el Presidente, tras el desmantelamiento del fondo, podrá ordenar por decreto la suspensión provisional de la ejecución hasta la resolución del tribunal.

4. El colegio, al oír a las partes en la sala del consejo y delirar el mérito, proporciona una orden razonada que no puede ser impugnada”.

que debe fundarse la demanda, y que constituyen los ejes de la justicia cautelar italiana, cuales son:

- a) *Fumus boni iuris*; el recurso debe poseer un mínimo de admisibilidad y fundabilidad, valoradas sumariamente en una primera lectura del recurso.
- b) *Periculum in mora*; el acto impugnado debe ser susceptible de provocar un daño grave e irreparable.

Para CHICO DE LA CÁMARA, el requisito del *fumus boni iuris* en dicho sistema, sería el elemento clave para acceder a la suspensión, ya que el *periculum in mora* sería una consecuencia mediata de la apariencia de buen derecho en la pretensión del demandante²⁴².

4.) El criterio en la Jurisprudencia nacional.

Desde el acogimiento del criterio del *fumus boni iuris* por la doctrina jurisprudencial, en la actualidad existe un reconocimiento con reservas en su aplicación a la hora de adoptarse la medida cautelar por el juzgador. La apariencia de buen derecho en la jurisprudencia cede a favor del *periculum in mora* y de la valoración conjunta de los intereses en juego, haciendo hincapié en la pérdida de finalidad legítima del recurso.

En primer lugar, hemos de partir de los ya citados **Autos del TS de 20 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 503) y de 17 de enero de 1991** que dan entrada en la jurisprudencia nacional a la doctrina analizada en el apartado anterior fijada por la Sentencia Factortame de 19 de junio de 1990 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas²⁴³.

²⁴² CHICO DE LA CÁMARA P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 72-73.

²⁴³ GARCÍA DE ENTERRÍA, llega a calificar a dicho Auto como un auténtico hito en la historia de nuestra justicia administrativa. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Batalla por las Medidas Cautelares*, ob. cit., pág. 235.

Con dichos pronunciamientos se da un nuevo paso en la interpretación y aplicación de los condicionantes requeridos para la adopción de la suspensión de los actos administrativos²⁴⁴.

La relevancia del Auto de 20 de diciembre de 1990 reside, en primer lugar, en recalcar la doctrina constitucional que hunde las raíces de la justicia cautelar en el término “efectiva” del derecho a la tutela judicial que utiliza el artículo 24 de la CE. Pero en este punto nos interesa cómo ese impulso se tradujo también en un respaldo a otros criterios flexibilizadores de la suspensión del acto administrativo distintos de los tradicionales, en este caso, del *fumus boni iuris*. En efecto, sobre la teoría del *fumus boni iuris* como criterio para la suspensión por exigencias del artículo 24 CE, el TS dictó dicho Auto a raíz del asunto ya analizado *Factortame*, reconociéndola en un supuesto donde el Ayuntamiento ordenaba la demolición de unas naves de ganado por falta de licencia, dándose la circunstancia de la posibilidad de ser legalizadas.

Y así se expresaba el Alto Tribunal:

“El principio constitucional de efectividad de la tutela judicial (...) ha de proyectarse también sobre la ejecutividad del acto impugnado, lo que dada la larga duración del proceso reclama que ese control de la ejecutividad se adelante en el tiempo al que en la sentencia se lleva a cabo sobre el fondo del asunto (...), pero la documentación aportada por el recurrente ya en su reposición acreditaba que el acuerdo de ejecución sustitutoria se dictó cuando todavía no había finalizado el plazo otorgado al propietario (...) Ha de apreciarse pues, en el supuesto que se examina una apariencia de buen derecho bastante para provocar la suspensión instada. Dado que no cabe ordenar la ejecución sustitutoria de lo que ya está hecho (...) resulta claro que el fumus boni iuris (...) es bastante para entender que el

²⁴⁴ Como afirma GUERRA REGUERA “el propio Tribunal Supremo tenía plena conciencia de estar avanzando en la evolución que esta materia ha seguido”. GUERRA REGUERA, M. *Suspensión de actos administrativos tributarios*, ob. cit., pág. 21.

concreto acto aquí impugnado no merece la ejecutividad que en general caracteriza al acto administrativo”.

De una forma clara, el Alto Tribunal opone “la irrazonable supervaloración de los privilegios administrativos” como el de la presunción de validez de los actos administrativos, a la fuerza expansiva del artículo 24 de la CE.

Procede entonces considerar que este Auto de 20 diciembre 1990 **afirmó que la apariencia de buen derecho bastaba por sí misma para otorgar la protección provisional solicitada.**

Asimismo, mediante Auto de 19 de diciembre de 1991, (ES:TS:1991:2814A), el Alto Tribunal considera que la existencia de una Sentencia previa, aun cuando no sea firme,

“...pone en entredicho la presunción de validez de los actos impugnados en que se asienta su ejecutividad y traslada al Ayuntamiento recurrente la apariencia de buen derecho que le confiere el de obtener una tutela cautelar eficaz, que en este caso no puede ser otra que la de suspender su ejecutividad en tanto dure la pendencia del proceso en que son impugnados, ya que en caso contrario, la obtención futura y dilatoria del reconocimiento de su presumible razón, no le supondría una entera satisfacción de sus legítimas pretensiones, por más que posteriormente fuese resarcido de sus daños y perjuicios” (Fundamento de Derecho Primero).

De esta forma, el criterio hundía sus cimientos en la doctrina jurisprudencial nacional. En este sentido debemos destacar la ya citada STSJ de 10 de febrero de 1992 que, en opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA hizo una capital precisión sobre el *fumus boni iuris*, y es que éste ha de consistir en una “justificación inicial” de la pretensión ejercitada. Pero nunca podrá ser plena e incuestionable ya que ésta sólo puede resultar del desarrollo del proceso principal y de la Sentencia final²⁴⁵.

²⁴⁵GARCÍA DE ENTERRÍA, E., en “Reflexión sobre la constitucionalización de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo”, ob. cit., pág. 630.

Dentro de estos contornos, el TS continuó abriendo camino a la apariencia de buen derecho a través de la Sentencia de 08 de junio de 1992 (RJ 1992, 5571), y cuyo interés radica en situarse dentro del ámbito específicamente tributario. Tras reconocer que en dicho ámbito ha sido tradicional el criterio de exigir caución o fianza para la suspensión de la ejecutividad del acto, (“e incluso sin garantía cuando así lo estimen autoridades o funcionarios”), acaba reconociendo que también es moderna “*aunque consolidada doctrina jurisprudencial la que introduce en el campo de las medidas cautelares el principio de apariencia de buen derecho (“fumus boni iuris”), en virtud del cual es posible valorar con carácter provisional, dentro del limitado ámbito que incumbe a los incidentes de esta naturaleza y sin prejuzgar lo que en su día se declare en sentencia definitiva, las posiciones de las partes y los fundamentos jurídicos de su pretensión a los meros fines de la tutela caucional, integrante del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24.1 de la Constitución Española (...) Tal principio de la “apariencia de buen derecho”, con carácter general constituye uno de los elementos a ponderar en conjunción con otros, para la adopción de estas medidas”*”.

Para culminar esta primera aproximación de la Jurisprudencia nacional al *fumus boni iuris* tras la adopción de la doctrina comunitaria, cabe destacar que en los Autos de 7 de junio de 1993 (ES:TS:1993:90A) y 28 de junio de 1993 (ES:TS:1993:2576A), se enuncian los dos requisitos que a juicio del TS deben concurrir para conceder la suspensión en base al principio del *fumus boni iuris* (Fundamento de Derecho Segundo):

- Una apariencia razonable de buen derecho en la posición del recurrente.
- Una falta de contestación seria de la Administración que destruya aquella apariencia.

No obstante lo anterior, existe un precedente jurisprudencial a modo de anticipo del reconocimiento del *fumus boni iuris* en sus primeras etapas en el ámbito de la justicia cautelar, y en el que aparentemente aparece solapado por la prevalencia a efectos de la suspensión de la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación.

Nos referimos al que se refiere FONT Y LLOVET al comentar el ATS de 20 de mayo de 1981 (ES:TS:1981:13A). Partiendo de dicha resolución, **el autor hace una correlación entre los supuestos de nulidad absoluta del acto administrativo y la suspensión de la eficacia material del mismo**²⁴⁶. A lo que nosotros añadimos, la presencia de la apariencia de buen derecho para suspender sin garantía un acto del que se presume fundadamente, o, al menos, con probabilidad cualificada, que pueda adolecer de nulidad de pleno derecho.

Se refiere el autor al supuesto planteado en dicho Auto, en el que resulta que,

“... el acto administrativo cuya suspensión se solicita, acuerda la demolición de obras que el Ayuntamiento estima haber sido efectuadas en el local destinado a cinematógrafo (...) sin que conste cuáles han sido las obras concretas cuya demolición se ordena y si éstas han sido efectivamente concretadas y tal indeterminación hace factible que la ejecución del acto administrativo entrañe paralización de la sala de exhibición de películas a que se dedica dicho local, uno de los más concurridos de la ciudad, y ello daría lugar a que se produjeran daños y perjuicios de muy difícil y problemática determinación, y, por consiguiente reparación” (Primer Considerando).

En un principio, en este supuesto se anudarían de forma inseparable dos circunstancias que motivarían la suspensión del acto: la existencia de un acto de contenido indeterminado, (en el que no se concretan cuáles son las obras cuya demolición se ordena), y el hecho de que su ejecución diera lugar a unos daños difícilmente reparables, (al obligar a paralizar la sala de exhibición de películas a que se dedica el local donde supuestamente se han hecho dichas obras)²⁴⁷.

²⁴⁶FONT I LLOVET, T. “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 482.

²⁴⁷Como rasgo significativo de la postura del TS sobre el *fumus boni iuris*, tras la recepción del mismo en los Autos citados, también se vino exigiendo en algunos pronunciamientos como requisito fundamental

Y decimos en un principio ya que, si bien en este caso concurriría el criterio de los perjuicios irreparables como único legalmente reconocido (artículo 122 de la LJCA de 1956, artículo 130.2 de la LJCA y en el ámbito tributario el artículo 233.4 de la LGT, lo cual bastaría de por sí para poder decretar la suspensión, en realidad lo que nos interesa en este punto es la causa de esos daños que no es sino la indeterminación del contenido del acto a ejecutar. Dicha indeterminación lo convierte en un acto nulo de pleno derecho según su asimilación al supuesto del artículo 47.1 letra c) de la LPACAP, respecto a los actos de contenido imposible²⁴⁸.

Siguiendo el razonamiento, no sería tanto la existencia de los daños y perjuicios de imposible o difícil reparación la verdadera causa de la necesidad de suspender la ejecución de un acto de contenido prácticamente irrealizable, **sino más bien la existencia de un acto administrativo cuya apariencia de ilegalidad sería más que evidente y que es el que provocaría dichos daños.** Y ello sí tiene su reflejo legal en el artículo 108 de la LPACAP, según el cual, *“Iniciado el procedimiento de revisión de oficio al que se refieren los artículos 106 y 107, el órgano competente para declarar la nulidad o lesividad, podrá suspender la ejecución del acto, cuando ésta pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”*.

Por tanto, la nulidad de pleno derecho del acto administrativo supondría poco menos que la admisión del *fumus boni iuris* como único supuesto de aplicación autónoma para

básico para otorgar la medida cautelar, la existencia de unos daños de difícil reparación en consonancia con la previsión legal de las leyes rituarías de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y así, en el Auto de 17 marzo 1995 (ES:TS:1995:2535A), se afirmaba en su Fundamento de Derecho Primero que *“...la existencia de un fumus boni iuris no puede ser por sí solo causa determinante de la suspensión de los actos administrativos recurridos, sino criterio complementario con el principal de la existencia de daños y perjuicios de imposible o difícil reparación, requisito éste fundamental y básico del que todo lo ignoramos, vista la ausencia de alegaciones de la parte actora sobre esa cuestión”*. Criterio ratificado en la Sentencia de 25 septiembre 2000, Recurso nº 10671/1998 (ES:TS:2000:6694).

²⁴⁸Es admitido pacíficamente por la doctrina que los actos ambiguos, de contenido indeterminado o indeterminable constituyen un tipo específico de los actos de contenido imposible. SANTAMARÍA PASTOR, J.A. *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativo*. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid, 1972, pág. 438.

adoptar la medida cautelar de la suspensión, (sin requerir el *periculum in mora* y del que los daños irreparables sería mera consecuencia).

En este sentido, cobra todo su sentido lo que FONT I LLOVET denomina justificación teórica de la posibilidad de suspensión en base a una apariencia de buen derecho ante un acto nulo de pleno derecho. En este particular supuesto, donde el acto carece de la indispensable apariencia de legalidad y siendo apreciado por el juzgador *in actu oculis*, es en el que la presunción de buen derecho se traslada automáticamente hacia el solicitante de la suspensión.

Y lo expresa del siguiente modo: “El principio general de la ejecutoriedad de los actos administrativos no es sino consecuencia de la presunción legal de validez que los protege. Sólo cuando fallan los requisitos mínimos, cuando están ausentes las más elementales apariencias externas de legitimidad, deja de operar, ya desde el inicio, la regla de la eficacia inmediata de los actos administrativos. Los manifiestos y graves vicios de nulidad absoluta señalan la pauta de tal circunstancia”²⁴⁹.

En los casos de nulidad de pleno derecho, la evidencia de la carencia de legitimidad del acto permite superar el tradicional límite de la justicia cautelar de adelantar en la tramitación de la pieza separada de suspensión el juicio sobre la validez o no del acto y que el Tribunal no debería emitir hasta dictar Sentencia. Frente a ello FONT I LLOVET esgrime que la simplicidad de la operación de detectar el vicio de nulidad absoluta por el juzgador, permite que éste adopte la medida cautelar “con las máximas garantías ya desde el primer momento con el mero examen del expediente, sin correr el peligro de tener que modificar su juicio en el momento de dictar sentencia”²⁵⁰.

²⁴⁹FONT I LLOVET, T. “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., págs. 484-485.

²⁵⁰FONT I LLOVET, T. “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 486.

En este sentido, destaca el paralelismo con el único supuesto legalmente admitido para la suspensión sin garantías en materia tributaria, (junto con los perjuicios de imposible o difícil reparación), como son los errores materiales, aritméticos o de simple hecho, tanto por la obviedad en su concurrencia como por sus efectos anticipativos de la resolución final del proceso principal.

En cuanto a la suspensión sin garantías de la deuda tributaria en vía económico-administrativa, la apreciación de la doctrina del *fumus boni iuris* supone entrar a valorar la solidez de los argumentos o fundamentos jurídicos de la pretensión, tal y como considera el propio TS en Sentencia de la Sección 5ª de la Sala 3ª de fecha 10 de febrero de 2010, Recurso de Casación nº 1802/2008, (ES:TS:2010:1223).

Por tanto, en la actualidad, la jurisprudencia del TS, admite el criterio de apariencia de buen derecho, entre otros, en supuestos de nulidad de pleno derecho, siempre que sea ostensible y manifiesta [(Auto de 14 de abril de 1997, Recurso nº 1589/1997 (ES:TS:1997:7148A), y Auto de 14 de abril de 1997, Recurso nº 573/1997(ES:TS:1997:6511A)]; respecto a actos dictados en cumplimiento o ejecución de una disposición general declarada nula; en los casos de existencia de una sentencia que anula el acto en una anterior instancia aunque no sea firme, y de existencia de un criterio reiterado de la jurisprudencia frente al que la Administración opone una resistencia contumaz o, de modo muy excepcional, de prosperabilidad ostensible de la demanda²⁵¹.

²⁵¹Sentencia de 11 de octubre de 2018, Recurso nº 2501/2016, (ES:TS:2018:3442), Sentencia de 17 de julio de 2008, Recurso nº 1808/2017, (ES:TS:2018:2971), entre otras.

DE LA SIERRA MORÓN define esta postura a través de la llamada teoría de las nulidades, según la cual distingue:

- Por un lado, los precedentes judiciales de nulidad de pleno derecho que guardan relación con el proceso cautelar, los cuales deberán ser tenidos en consideración por el juez a los efectos de valorar el *fumus*. En este sentido procedería la adopción de la medida cautelar, tanto si el acto se ha dictado en base a una norma ya declarada nula, como si es repetición de uno idéntico que también haya sido declarado nulo.

Sin embargo, la prevención o recelo a dicho criterio es confirmada por el Alto Tribunal cuando, después de reconocer la aplicación del criterio a supuestos tan tasados, sigue a continuación afirmando en la Sentencia de 10 octubre 2007, Recurso nº 1174/2005 (ES:TS:2007:6698), que la aplicación de esta doctrina siempre debe realizarse con "*prudencia*" y "*mesura*"²⁵².

En realidad, según diversos autores, poco duró el efecto de la implosión del *fumus boni iuris* en la doctrina del Alto Tribunal, situando así en época temprana la postura restrictiva hacia dicho criterio tras la recepción de la doctrina comunitaria ya analizada. Y así, no muy posteriormente a los Autos ya citados de 20 de diciembre de 1990 y de 19 de enero de 1991, "...surgió una línea doctrinal descalificadora de los elementos sustentadores de las medidas cautelares, del *fumus boni iuris* y la imposibilidad de anticipar el fallo del proceso antes del debate plenario..."²⁵³. Tendencia jurisprudencial

-
- Por otro lado, la apreciación del *fumus boni iuris* pierde gran parte de su razón de ser como presupuesto de la medida cautelar si estamos ante causas sin precedentes judiciales, es decir, que son objeto de enjuiciamiento por vez primera.

DE LA SIERRA MORÓN, S., *Tutela cautelar contencioso-administrativa y derecho europeo*. Aranzadi, Cizur Menor. Navarra, 2004, pág. 259.

²⁵²Y así se expresa en su Fundamento de Derecho Segundo: "*Y que, como uno más, no único ni tan siquiera principal, permite también, en buena lógica, sin duda, la toma en consideración con prudencia y mesura de aquel elemento o criterio de la apariencia de buen derecho*".

²⁵³PARADA VÁZQUEZ, J.R. "Justicia administrativa e irresponsabilidad de los poderes públicos". *Revista de Administración Pública*, nº.153, Madrid, Septiembre-Diciembre 2000, págs. 71-90.

Podemos decir que, la delimitación de sus contornos en esa postura de prudencia derivaba de la propia naturaleza de la justicia cautelar que obliga a no adelantar el juicio principal. Límite éste considerado principal de toda medida cautelar pero especialmente relevante cuando del *fumus boni iuris* se trata. Hasta tal punto alcanza esa cautela, que el propio TS en resoluciones de la misma Sala e idéntica fecha, pero de distintas Secciones, llega a rechazar o ignorar la aplicación del principio. Y así, se recuerda en el Auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de A Coruña de 13 de diciembre de 2013, (Fundamento de Derecho Primero) que, en el Auto de la Sección Sexta del propio TS (Arz. 9989), a pesar de haberse otorgado las medidas cautelares en otro supuesto contencioso-administrativo, el Alto Tribunal recordaba que, "...en la pieza de suspensión no pueden ser analizadas cuestiones que aludan a la legalidad del acto de que se trate por referirse al fondo del asunto a analizar en los autos principales". En el mismo sentido y de la misma Sección y fecha (Arz. 9990 y 9993), el TS llega a rechazar de plano el criterio en cuestión, y en Autos de la misma Sala, pero esta vez de la Sección Séptima, sencillamente se ignora incluso la existencia del citado principio (Arz. 9653 y 9882).

acompañada por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa con una nueva regulación de la justicia cautelar, que silenció toda referencia expresa a la apariencia de buen derecho.

De la misma forma, otros autores, algo escépticos hacia el papel del *fumus boni iuris* en la justicia cautelar, consideran que el Alto Tribunal abandona la primacía de dicho criterio al amparo de la ya recurrente justificación de la imposibilidad de entrar a prejuzgar el fondo del asunto. Con cita de los Autos de 9 de noviembre de 1992 (Aranzadi RJ1992/8753), Autos de 30 diciembre, 30 de septiembre y 11 de marzo de 1992 (Aranzadi RJ 1992\10416, RJ 1992\6995 y RJ 1992\3271), Autos de 22 de noviembre de 1993 (Aranzadi RJ 1993\8943) y de 7 de noviembre de 1995 (Aranzadi RJ 1995\8937) entre otros, GARCÍA ROSS apunta a la necesidad de evitar anticiparse a la resolución final del proceso principal en una fase sumaria, sin garantías de la apreciación completa de la prueba, hechos y demás circunstancias concurrentes que permitan al juzgador la formación de un criterio lo suficientemente fundado en Derecho para decidir

254

Como confirmación de dicha visión restrictiva, la STSJ de 28 de enero de 2008, Recurso nº 4390/2006 (ES:TS:2008:4301) ya advertía de los riesgos de la aplicación del *fumus boni iuris* al señalar que, “*Es obvio que la virtualidad de tal doctrina es escasa al no ser el incidente de suspensión el trámite idóneo para decidir la cuestión objeto del pleito que ha de resolverse en el proceso principal*” (Fundamento de Derecho Tercero).

En esa línea, las SSTS de 14 de diciembre de 2015, Recurso 607/2015, (ES:TS:2015:5081), y Recurso 614/2015, (ES:TS:2015:5080), sirven de referencia por la relevancia del *fumus boni iuris* como criterio positivo para determinar la medida cautelar

²⁵⁴GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral, “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 145.

de suspensión, con remisión en este sentido a la doctrina comunitaria ya estudiada sobre este criterio.

En el Fundamento de Derecho Cuarto de ambos pronunciamientos, el Alto Tribunal comienza afirmando que, como manifestación del derecho fundamental del artículo 24 de la CE, la suspensión cautelar no puede ser excepcional sino lo habitual. Acto seguido atribuye al "*fumus bonis iuris*" el papel integrador del artículo 130 LJCA, ya que,

"... permite valorar con carácter provisional, dentro del limitado ámbito que incumbe a los incidentes de esta naturaleza, y sin prejuzgar lo que, en su día, se declare en la sentencia definitiva, entre otros factores, las posiciones de las partes y los fundamentos jurídicos de su pretensión a los meros fines de la tutela cautelar".

No obstante, acaba afirmándose que,

"...tras reconocerse la admisión de este criterio, a veces con gran amplitud, (ATS 20 de diciembre de 1990, 17 enero de 1991, 23 abril de 1991, 16 de julio de 1991, 19 de diciembre de 1991, 11 de marzo de 1992, 14 de mayo de 1992, 22 de marzo de 1996 y 7 de junio de 1996), inmediateamente se acentúan los límites que prevalecen en la doctrina jurisprudencial actual y que aconsejan prudencia y restricción en su aplicación".

Y ello en primer lugar, por su falta de apoyo normativo, omisión que acentúa su sentido restrictivo respecto al *fumus boni iuris* cuando el artículo 132.2 de la LJCA impide modificar o revocar las medidas cautelares en razón de los distintos avances que se vayan haciendo durante el proceso, tanto en cuanto al análisis de las cuestiones formales como de fondo que suscite la controversia.

Lo anterior, concluye el TS, significa que, en caso de no haberse adoptado la medida cautelar en un principio, la aparición del *fumus boni iuris* a lo largo del proceso tendría nula influencia para poder fundar en dicho criterio la adopción de una medida cautelar antes denegada.

Como colofón a la postura de admisión pero de aplicación limitada y restrictiva del *fumus boni iuris*, en el Auto de 26 octubre 2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, Recurso 597/2017 (TS:2017:9996A), el Alto Tribunal declara no haber lugar a la adopción de la medida cautelar negativa instada en relación con la suspensión de la eficacia de sendas Órdenes Ministeriales que, a juicio del grupo de senadores recurrentes, invadían una función específicamente prevista en el ámbito parlamentario, conculcando expresamente el derecho a la participación política del artículo 23 de la CE.

Y los fundamentos jurídicos del Alto Tribunal para confirmar la denegación de dicha medida cautelar, se basaban:

-En primer lugar en una consideración, creemos que prevalente, del criterio de la necesaria valoración ponderada y suficientemente motivada de todos los intereses en conflicto, ya que de ello depende, “...la apreciación de una pérdida de la finalidad legítima del recurso, esto es, que el mismo quedase vacío de contenido por causar la ejecución de la actividad administrativa impugnada una situación jurídica irreversible en la esfera jurídica de la parte recurrente y frente a los intereses generales propios de los actos impugnados...” (Fundamento de Derecho Tercero).

Dicho lo anterior, el Alto Tribunal destaca, por un lado, “...los intereses públicos que manera profusa y detallada se exponen en los actos impugnados...”, y por otro, la ausencia por la parte recurrente de todo esfuerzo mínimo de concreción de los perjuicios irreversibles que genéricamente alega en apoyo de su interés (Fundamento Jurídico Cuarto)²⁵⁵.

²⁵⁵A este respecto, tal y como se establecía en la STSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 19 Noviembre 2013, con la limitación tradicional de no poder entrar en el fondo de la cuestión planteada en vía administrativa ni en la vía económico-administrativa, el *fumus boni iuris* puede ser tomado en consideración, como criterio adicional para la resolución de la medida cautelar pero sólo en excepcionales casos y especiales circunstancias. Sin embargo, no puede resultar determinante por sí solo para la adopción de medida cautelar, siempre que falte la acreditación de las circunstancias particulares de producción de perjuicios de imposible o difícil reparación, al constituir esto último “la piedra angular en toda decisión de adopción de medida cautelar.”

-En una consideración limitada del criterio de la apariencia de buen derecho como fundamento para adoptar una medida cautelar, en concreto la suspensión de una disposición o acto administrativo, debido a que es un criterio, “...*que tiene un alcance jurisprudencial de alcance restringido, estando limitado a supuestos de (a) nulidad de pleno derecho siempre que sea manifiesta; (b) actos dictados en aplicación de una disposición declarada nula; (c) existencia de una sentencia declarando nulo el acto u otro idéntico, aunque no sea firme; (d) y existencia de jurisprudencia reiterada frente a la que la Administración opone una resistencia contumaz*” (Fundamento Jurídico Cuarto).

En conclusión, la Jurisprudencia del TS acabó por aceptar la doctrina de la apariencia de buen derecho como criterio de las medidas cautelares, y, en concreto, de la suspensión sin garantías, pero teniendo en cuenta lo siguiente²⁵⁶:

- Se estima posible considerar la apariencia de buen derecho tan sólo como uno de los elementos que pueden coadyuvar a la adopción de la medida cautelar (Sentencia de 16 de junio de 2004, Recurso 493/2002, ES:TS:2004:4169).
- De la misma forma, el *fumus boni iuris* sólo puede resultar decisivo para dilucidar la prevalencia del interés que podría dar lugar a la procedencia de la suspensión, requiriéndose en todo caso la existencia de daños y perjuicios acreditados debidamente por el solicitante.
- En función de lo anterior, sólo en determinados casos ha de aceptarse la aplicación autónoma de este criterio como en los casos de manifiesta nulidad de pleno de derecho, de actos dictados en cumplimiento de una disposición general declarada nula, de existencia de sentencia que anula el acto y de precedentes judiciales, respecto a los que la Administración opone resistencia.

²⁵⁶ TERRENO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en Obra Colectiva “*Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*”, ob. cit., págs. 1108-1109.

- Por el contrario, no cabe la apariencia de buen derecho cuando la nulidad del acto o disposición es invocada por primera vez (ausencia por tanto de precedentes judiciales), ya que lo contrario sería prejuzgar el fondo del asunto, no siendo el incidente de suspensión el cauce idóneo para resolver sobre la cuestión de fondo del debate, de limitado conocimiento en esta fase del proceso, y que ha de resolverse necesariamente en sentencia²⁵⁷.

Hasta aquí podemos colegir el reconocimiento por el Tribunal, aún de forma restrictiva a supuestos un tanto evidentes, que a nuestro juicio no permiten valorar la verdadera dimensión del criterio y de las raíces más profundas que lo sostienen, y que beben de la fuente de la seguridad jurídica, igualdad o del mismo derecho a la tutela judicial efectiva.

No obstante, es cierto que, aún limitado a los casos ya expuestos, su conversión en criterio positivo significa que su toma en consideración no es ya residual o excepcional, sino que ha de barajarse siempre que se dilucide la suspensión de un acto sin garantía, y, junto con el resto de criterios ya analizados anteriormente, ha de ser tenido en cuenta a fin de tomar la decisión final sobre la ejecución o no del acto administrativo.

En definitiva, la doctrina jurisprudencial nacional en la actualidad sigue aferrada a la aplicación restrictiva de la apariencia de buen derecho limitada a los supuestos concretos acuñados desde un principio por esa misma doctrina, que participan en gran medida de la idea de la existencia de situaciones precedentes con igualdad sustancial al supuesto enjuiciado y que resultaran finalmente favorables a las tesis mantenidas por el recurrente, anulando el acto principal cuya suspensión se solicita.

²⁵⁷ STSJ de 7 de mayo de 2013, Recurso nº 2736/2012 (ES:TS:2013:1976) (Fundamento de Derecho Quinto).

Como acaba afirmando DE LA SIERRA MORÓN, el TS, "...sólo va admitir el principio como presupuesto para adoptar la suspensión de la ejecución en su modalidad más intensa y en sentido negativo: cuando la ilegalidad sea lo suficientemente manifiesta, relevante y notoria, que el juzgador no necesite entrar a valorar el fondo del asunto para apreciarla". DE LA SIERRA MORÓN, S., *Tutela cautelar contencioso-administrativa y derecho europeo*, ob. cit., pág. 259.

Es por ello que, llegados a este punto procede un análisis de mayor calado sobre los precedentes judiciales, e incluso administrativos, y su verdadera proyección como supuestos de admisión del *fumus boni iuris* en la adopción de medidas cautelares en toda su extensión, De esta forma cabe comprobar si es posible que dicho criterio pudiera tener más recorrido que el que hasta ahora hemos visto que le atribuye la doctrina jurisprudencial.

5.) Los precedentes judiciales y administrativos.

De todo lo hasta hora expuesto cabe afirmar que el *fumus boni iuris* opera como fundamento de una suspensión sin garantías, basado en criterios objetivos de seguridad jurídica y confianza legítima, que permite superar la subjetividad del juzgador en la ponderación de intereses en juego y de la apreciación de los perjuicios de imposible o difícil reparación.

Y dichas características se ponen de relieve en el ámbito de los precedentes, supuesto no único de apariencia de bien derecho, pero sí el más sólido al no estar sujeto a especiales y complejas operaciones de interpretación jurídica, que no sean acreditar la igualdad sustancial o íntima conexión entre los asuntos.

En efecto, quizás sea en este campo donde la línea argumental mantenida hacia una mayor igualdad de armas a la hora de valorar los criterios que sostiene el andamiaje de la justicia cautelar encuentre mayor proyección, y, en concreto, donde la apariencia de buen derecho pueda tener mayor recorrido jurisprudencial y en el mismo ámbito del derecho positivo.

Los supuestos tradicionales de precedentes pueden sistematizarse del siguiente modo: - procesos judiciales o administrativos en los que se ventila la conformidad a Derecho de un acto administrativo con identidad sustancial o íntima conexión a otro cuya ilegalidad ha sido ya fijada por el mismo u otro órgano jurisdiccional; - actos de aplicación de una disposición de carácter general declarada nula por sentencia judicial firme; - recursos

frente a actos que reiteran actos anteriores declarados nulos por sentencia judicial firme; - y, finalmente, aquéllos supuestos en los que se solicita la suspensión sin garantías cuando ya ha recaído resolución judicial en primera instancia favorable a las pretensión principal del recurrente.

Para el análisis de dichos supuestos a efectos de su relación con el *fumus boni iuris* analizaremos las opiniones manifestadas en el Foro Abierto coordinado por el Presidente de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional²⁵⁸.

En dicho Foro se plantea la vigencia del *fumus boni iuris* y su aplicación en la práctica forense, la distinción entre los supuestos de precedentes administrativos y judiciales a efectos de apreciar la apariencia de buen derecho, así como su relación con el resto de criterios de la justicia cautelar, en especial con el *periculum in mora*.

A modo de introducción, los magistrados se plantean una de las cuestiones nucleares que en torno al *fumus boni iuris*: **si** es posible afirmar la autonomía de dicho criterio frente a la inexistencia del *periculum in mora* o de perjuicios de imposible o difícil reparación, **a fin de justificar la adopción de la medida cautelar**. En concreto, se refieren a los supuestos de precedentes administrativos o judiciales en forma de actos que traigan causa de una disposición general anulada o por sentencias estimatorias no firmes del mismo u otros tribunales en supuestos con identidad sustancial íntima conexión e invocadas por la parte para justificar la apariencia de buen derecho. En definitiva, **si los precedentes administrativos y judiciales bastan para suspender la ejecución del acto**.

En primer lugar, HUERTA GARICANO, considera que los precedentes administrativos carecen de fuerza para alterar el régimen legal de las medidas cautelares, al exigirse perjuicios derivados del peligro por el simple transcurso del tiempo necesario para la tramitación del procedimiento principal hasta su resolución final. Dicha imposibilidad de

²⁵⁸ “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, publicado en la *Revista de Jurisprudencia El Derecho* n.º.2, Abril de 2008.

adoptar la medida cautelar sólo con la apariencia de buen derecho y sin existir *periculum in mora*, se predicaría también de los actos administrativos de aplicación de una disposición general ya anulada por sentencia firme, así como de los pronunciamientos judiciales no firmes de otros órganos jurisdiccionales. Como tampoco cabría la medida cautelar en los supuestos en los que el órgano jurisdiccional que conozca del pleito se hubiera ya pronunciado sobre pretensiones idénticas o similares en sentencias estimatorias no firmes. Y todo ello por no existir perjuicios por la ejecución del acto²⁵⁹.

Se podría estar de acuerdo con lo relativo a los precedentes administrativos, en los que, al fin y al cabo, estamos ante la decisión de una de las partes de la relación jurídico-administrativa. Pero la negación a adoptar la medida cautelar, aun en casos de actos administrativos dictados en aplicación de una disposición general ya anulada por sentencia firme, así como en los casos de los pronunciamientos judiciales no firmes de otros órganos jurisdiccionales, equivaldría prácticamente a exigir la certeza absoluta para poder suspender el acto. Por el contrario, la propia doctrina jurisprudencial, que, aun reticente a la admisión de la apariencia de buen derecho como criterio autónomo, sí que la admite, limitada precisamente a los supuestos que parecen negarse en esta opinión expuesta. No creemos que, aun cuando la jurisprudencia se mantiene restrictiva respecto a este criterio, pueda negarse la vinculación a un precedente judicial evidente y claro, cuando menos, para suspender provisionalmente la ejecución de un acto, respecto del cual, el alcance de su presunción de legitimidad ha quedado muy mermada por resoluciones judiciales anulatorias de actos similares o idénticos a los que son objeto de revisión en el nuevo proceso.

Por su parte, DE LA CRUZ MERA considera que del tenor literal del artículo 130 de la LJCA sólo dos son los criterios esenciales en la materia: el *periculum in mora* de modo que la necesidad de acudir al proceso para demostrar y obtener la razón no se convierta

²⁵⁹ HUERTA GARICANO, I., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 3.

en daño para quien la tiene; y como contrapeso al anterior la ponderación de intereses en conflicto, a criterio exclusivo del juzgador para proteger los intereses públicos y de tercero si se vieran perjudicados por la ejecución del acto. No obstante, la autora reconoce la admisión por la Jurisprudencia de los supuestos clásicos e indubitados, donde el *fumus boni iuris* funcionaría como exclusivo elemento determinante de la adopción de la medida cautelar: cuando el acto haya recaído en cumplimiento o ejecución de una norma, o disposición general previamente declarada nula, o cuando se impugna un acto o una disposición idénticos a otros que ya fueron jurisdiccionalmente anulados (aun sin sentencia firme) (ATS de 24 octubre 2006). En cualquier caso, la autora citada sigue ponderando la necesidad, ya apuntada por el TS de aplicar el criterio con “*mesura y prudencia*” (Sentencia de 10 de octubre de 2007).

Con dichos antecedentes, mayores son las dudas “ante peticiones de medidas cautelares basadas exclusivamente en la supuesta existencia de una apariencia de buen derecho porque existan precedentes judiciales, incluso no firmes, que en supuestos similares han anulado el acto o disposición administrativa correspondiente, sin que se alegue ni pruebe el *periculum in mora* o la causa de irreparables, o graves, perjuicios”. Por tanto, se admite como un criterio más de valoración, pero no el único. Y ello en base a una razón únicamente normativa: porque entre los criterios esenciales en la materia del artículo 130 de la LJCA no aparece la apariencia de buen derecho sino únicamente la pérdida de la finalidad legítima del recurso y que la resolución sea motivada como fruto de una ponderación circunstanciada (casuística) de los intereses en conflicto. Finalmente, se cita la STSJ de 14 de diciembre de 2007 que utiliza la dicción literal del artículo 130 de la LJCA para descartar el *fumus boni iuris* para fundar la adopción de la medida cautelar por sí sola, siendo necesaria la ponderación de intereses, salvo en los casos previamente declarados nulos, etc. A lo anterior, se une la consideración de la autora citada de que, “la valoración provisional sin prejuzgar el fondo del asunto, de los fundamentos jurídicos de la pretensión deducida a los meros fines de la tutela cautelar, no constituye más que un

aspecto del requisito esencial de evitar la pérdida legítima del recurso para quien indiciaria y provisionalmente tiene la razón”²⁶⁰.

La opinión anterior descansa en una aplicación estricta de la normativa rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa, descartando la apariencia de buen derecho, salvo en los casos más flagrantes, por el hecho de que el artículo 130 de la LJCA no lo contempla.

Igualmente resultaría controvertida la argumentación de que la apariencia de buen derecho no es más que un aspecto del *periculum in mora*, cuando hemos expuesto y justificado la posibilidad de que pudiera ser justamente lo contrario, es decir, la dependencia de aquel respecto de este último. Cuando se utilizan términos como que la valoración provisional que no prejuzga el fondo del asunto a los meros fines de tutela cautelar, se está reconociendo que la suspensión a favor de quien parece tener razón, es una situación completamente reversible, rectificable, y, por tanto, lejos de prejuzgar el fondo del asunto se dirige a su aseguramiento.

A continuación, DÍAZ DELGADO realiza unas consideraciones a nuestro juicio más cercanas a lo hasta mantenido en esta tesis. En efecto, señala el autor citado que el principio del *fumus boni iuris* sigue vigente, y que, formulada expresamente o no, esta apariencia de buen derecho siempre ha sido observada por los Jueces y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo a la hora de acordar la suspensión del acto, aun cuando no tuviera reflejo o plasmación expresa en la resolución que decidía la pieza incidental.

En este sentido, la propia normativa actual permite a los Jueces y Tribunales rechazar un asunto, cuando carece manifiestamente de fundamento o cuando el órgano judicial se ha pronunciado ya reiteradamente sobre el mismo. Es por ello que, con mayor motivo, “la

²⁶⁰ DE LA CRUZ MERA, F., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 4.

existencia de esa línea de Resoluciones procesales claras, permite aventurar que la resolución del pleito tiene posibilidades de ser favorable o desfavorable, y, en consecuencia, es un factor a valorar a la hora de decidir la medida cautelar”. Dicho de otro modo, el rechazo de una pretensión manifiestamente sin fundamento, permite con más motivo acoger el precedente judicial, que pone de relieve la existencia de actuaciones concretas sobre supuestos determinados en los que ya se ha tomado una decisión sobre el fondo del asunto.

Por otro lado, dicho autor admite la posibilidad de que, durante la tramitación de la pieza cautelar se evalúe la posibilidad de cambiar de criterio jurisprudencial siempre de forma motivada. No obstante, considera que normalmente los precedentes judiciales resultan relevantes y decisivos a la hora de valorar la adopción de la medida cautelar. A mayor abundamiento, el artículo 110 de la LJCA admite en materia tributaria, entre otros ámbitos, que los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas puedan extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurra, entre otras circunstancias meramente procesales, el hecho de que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo. Por ello, si los precedentes judiciales constituyen un criterio muy adecuado en Derecho para tenerse en cuenta por el juzgador a la hora de decidir en nuevos procedimientos con identidad sustancial o íntima conexión, razón de más para poderse y deberse tener en cuenta a la hora de la adopción de una mera medida cautelar de alcance provisional y que no decide si quiera el fondo del asunto principal.

Finalmente, dicho autor niega el mismo tratamiento respecto a los precedentes administrativos, salvo en los supuestos en los que la Administración no motivara de forma expresa el cambio de criterio, (artículo 35.1, letra c) de la LPACAP), o si, el

haberse apartado del mismo, vulnerara el principio de igualdad del artículo 14 de la CE²⁶¹.

Cabe aceptar dicha postura de considerar a los precedentes judiciales, (de existir los mismos en el supuesto de hecho concreto sometido a debate), como elemento esencial y decisivo a la hora de resolver la medida cautelar. Lo cual supone asimismo la posibilidad de reconocer que la apariencia de buen derecho puede llegar a ser también un criterio decisivo para resolver favorablemente una solicitud de suspensión de la ejecución de un acto, al menos en los casos en los que los órganos jurisdiccionales se hubieran pronunciado favorablemente a las tesis que defiende el solicitante en supuestos análogos o con identidad sustancial. Por otro lado, es cierto que la vinculación de la Administración a los precedentes administrativos puede no ser la misma que vincula a un órgano jurisdiccional con los precedentes judiciales. Pero la apelación a la motivación expresa del cambio de criterio resulta una garantía frente a una posible vulneración del principio de igualdad, e incluso de seguridad jurídica, que no hace más que añadir reconocimiento al *fumus boni iuris*, en el sentido de motivar la decisión de apartarse del precedente con la consiguiente denegación de la adopción de la medida cautelar. Además, esta necesidad de motivación supone, a nuestro juicio, el pleno respeto del derecho a la tutela judicial efectiva del particular, que, al menos cuenta con una decisión suficientemente fundada en derecho para entender denegada la solicitud de suspensión contra un acto, cuando otros órganos jurisdiccionales hubieron resuelto su disconformidad a Derecho en supuestos análogos. Ello permitiría fundamentar adecuadamente que la probabilidad cualificada de tener razón en la que se basa el *fumus boni iuris* pueda no bastar para dudar de la legitimidad del acto a efectos de suspender su ejecución, pero al menos se ha obligado al órgano decisor a motivar su decisión evitando la indefensión del particular.

²⁶¹ DÍAZ DELGADO J., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 5.

Por su parte, para GARCÍA BERNALDO DE QUIRÓS es cierto que el precedente no es fuente de derecho, y, por tanto, desde esa premisa no vincula “para adoptar una solución justa en un conflicto determinado y singular”.

Sin embargo, continúa diciendo, aun cuando los precedentes no sean un criterio decisorio por sí mismos, sí que son el elemento más indicativo de la apariencia de buen o mejor derecho para adoptar la medida. Y ello en base a dos líneas discursivas desde cada lado de la relación jurídico-administrativa: - Desde el punto de vista de la Administración, donde el precedente es aquel criterio anterior que pesa o vincula al órgano que ha de decidir en el nuevo proceso; - Desde el punto de vista del administrado, para el que el precedente opera como garantía de trato igualitario a su problema que el ofrecido anteriormente por los poderes públicos en casos parecidos o similares.

En efecto, por un lado, el citado autor apela a principios y valores constitucionales como el de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 de la CE y el principio de igualdad del artículo 14. Dichos principios amparan a los precedentes judiciales y administrativos desde el valor que debe darse a la respuesta dada con anterioridad, a fin de proyectar sus efectos a la nueva decisión que deba adoptarse. A lo anterior debe añadirse que, tratándose de precedente administrativo, la necesidad de vinculación a una decisión anterior tomada en un supuesto similar implica cumplir con el deber de actuar con objetividad de la Administración que le impone el artículo 103 de la CE, es decir, implica esperar de esta un comportamiento objetivo al gestionar los intereses públicos.

El elemento clave, pues, en esta tesis radica en la ausencia de arbitrariedad, lo que para este autor significa exigir un trato igualitario y objetivo, no sólo de la Administración sino de todos los poderes públicos. Ante ello, poco importa que exista un texto legal que otorgue un reconocimiento expreso de vinculatoriedad de los precedentes, ya que su consideración proviene de la combinación en la aplicación de principios y valores superiores del ordenamiento jurídico consagrados en la CE.

Por otro lado, y desde el punto de vista del ciudadano, como depositante en los poderes públicos de unas potestades de las que no son dueños sino meros administradores y gestores, sólo puede esperar un correcto ejercicio de las mismas. Por ello, ante el conocimiento de una respuesta precedente a un supuesto concreto muy parecido al que se somete a nueva consideración, puede y debe esperar que la respuesta a su caso singular tenga en cuenta las respuestas anteriormente dadas, sea para respetarlas o para motivar de forma adecuada un trato distinto.

Cuando nos referimos a los precedentes administrativos, surge otro principio específicamente derivado de la seguridad jurídica pero enfocado a las relaciones entre la Administración y administrado, como es el de la confianza legítima del artículo 3.1, letra e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), Según el mismo, las Administraciones Públicas deberán respetar en su actuación y relaciones los principios de buena fe, **confianza legítima** y lealtad institucional.

No obstante, GARCÍA BERNALDO DE QUIRÓS reconoce acertado justificar la decisión final del nuevo proceso en base los precedentes, pero al mismo tiempo, no de forma autónoma o con sustantividad propia, sino dentro de una debida ponderación necesaria de intereses en juego, en una vuelta a la remisión legal expresa de los artículos 129 y 130 de la LJCA.

En definitiva, en una reflexión final el citado autor, antepone la visión amplia del jurista pleno o completo al que aludíamos al principio de esta tesis, y que tiende hacia la búsqueda del mejor derecho más racional y crítico. Nos referimos a su apelación “a la legitimación constitucional de quien adopta la decisión que antepone valores constitucionales, en garantía de los derechos queridos por la CE, a razonamientos

ortodoxos y, posiblemente, más superficiales o vinculados al Derecho positivo de rango infraconstitucional”²⁶².

Respecto a esta postura cabría hacer alguna reflexión: no distingue entre precedentes judiciales y administrativos como hasta ahora han considerado los otros autores citados; en relación con lo anterior realiza un estudio más desarrollado de la vinculación de la Administración al precedente administrativo en base a principios y valores constitucionales, silenciando la valoración de los precedentes judiciales; -sin embargo, aun con todo lo anterior, parece concluir con la insuficiencia de los mismos sino es en combinación con la ponderación necesaria de intereses afectados a fin de adoptar la medida cautelar.

Por lo demás, la reflexión acerca de la relativa importancia de la ausencia de un texto legal que otorgue un reconocimiento expreso de la vinculatoriedad de los precedentes, nos acerca a la comentada ausencia de reconocimiento expreso por el legislador del *fumus boni iuris* como criterio expreso para la adopción de la medida cautelar. En efecto, la deseable y conveniente plasmación legal expresa de la apariencia de buen derecho a la que hemos aludido en apartados anteriores, (a salvo por supuesto de los errores materiales o de hecho en la legislación administrativa general y tributaria y de la referencia expresa en el artículo 728.2 de la LEC), no debe ser obstáculo para abrir el horizonte de la justicia cautelar a favor del *fumus boni iuris*, por la vía de la doctrina jurisprudencial. Quizá fuera

²⁶² GARCÍA BERNALDO DE QUIRÓS, J., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., págs. 5-7.

En este sentido, un ejemplo de concesión de la suspensión atendiendo a la existencia de precedentes como depositarios de seguridad jurídica, y que, debidamente invocados, auguran un pronunciamiento estimatorio sobre la cuestión de fondo, lo encontramos en **la S TSJ de Cataluña de 3 de diciembre de 2010**, en la que se expuso que:

“Aplicando el criterio ya acordado de forma reiterada por la Sala, los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica hacen obligada (...) la admisión a trámite de la solicitud de suspensión (...) resultando de aplicación la doctrina del "fumus boni iuris" que conlleva que la protección cautelar debe ser otorgada a quien como la actora exhibe en su pretensión de fondo una apariencia de buen derecho que puede advertirse "prima facie" a la vista de la jurisprudencia citada...”

deseable, además, que la visión restrictiva de esta última pudiera flexibilizarse invocando y aplicando de forma combinada, como hace este autor, dichos valores superiores y principios fundamentales de reconocimiento constitucional.

Asimismo, destaca el reconocimiento del principio de confianza legítima como la versión administrativa del principio de seguridad jurídica para fundamentar la suspensión del acto por el *fumus boni iuris*, aun cuando, al mismo tiempo, se consideran insuficientes los precedentes administrativos para adoptar la medida cautelar.

En este sentido, no debemos olvidar que el principio de protección de la confianza legítima, acogido igualmente por la jurisprudencia el TS [entre otras, en las Sentencias de 1 de febrero de 1990 (ES:TS:1990:15554), 13 de febrero de 1992(ES:TS:1992:16761), 17 de febrero de 1997 (ES:TS:1997:1067), 5 de junio de 1997 (ES:TS:1997:3971), y 28 de julio de 1997 (ES:TS:1997:5320)], **es exigible específicamente a la actuación de la Administración.**

Es por ello que, aun a pesar de que dichos valores y principios superiores del ordenamiento jurídico amparan y justifican por sí mismos la aplicación del precedente (al menos judicial) simplemente para adoptar una medida cautelar, sin embargo, se califica tan sólo como un elemento más, (a pesar de todo ese bagaje constitucional), que debe combinarse con una ponderación de intereses en juego por estar reconocidos en los artículos 129 y 130 de la LJCA. Quizás y parafraseando al citado autor, la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad, correctamente explicados en una decisión sobre medida cautelar sin que implique resolver ya la cuestión litigiosa, no sean ya sólo meros elementos que contribuyan a reforzar la solución justa en el debate cautelar, sino que pudieran ser por sí solos determinantes para ello.

Por su parte, DE MATEO MENÉNDEZ, comienza reconociendo la raíz puramente jurisprudencial de la apariencia de buen derecho, (doctrina del TS, Sala 3ª), si bien limitado a los supuestos tradicionales de nulidad de pleno derecho, etc. No obstante, existe un límite esencial e intrínseco, no sólo del criterio del *fumus boni iuris* sino de todo principio de la justicia cautelar diríamos nosotros: no anticipar nunca el enjuiciamiento

sobre el fondo del asunto que se dirime en el proceso principal. Y para ello es preciso **que la apariencia sea clara y manifiesta**, y que se aprecie sin necesidad de profundizar en el examen del fondo del asunto. Es decir, **“que existan elementos objetivos que aporten a la Sala la certeza suficiente** para acordar la medida cautelar antes de resolver sobre las pretensiones que se ventilan en el proceso²⁶³.

Por otro lado, resulta consecuente a nuestro parecer que solamente se refiera a un prioritario examen del interés público cuando de la suspensión de disposiciones o actos de carácter general se trate. Hay que tener en cuenta que dicho interés está implícito siempre en la propia naturaleza de una norma jurídica destinada a reglar relaciones con efectos *erga omnes* o para ciertas colectividades, pero siempre con alcance general. Por ello, creemos lógico que en este caso haya que ponderar el interés público afectado. Se ilustra dicha posición con la referencia a la Jurisprudencia de la Sala 3ª del TS a través del Auto de 29 de abril de 2000, Recurso 220/2000 (ES:TS:2000:3537A), Auto de 18 julio 2000, Recurso 293/1999, (ES:TS:2000:10632A) y Auto de 7 julio 2004, Recurso 78/2004 (ES:TS:2004:8892A).

Acto seguido el autor citado procede a distinguir claramente, a diferencia de la opinión del autor que le precedía, entre precedentes judiciales y los administrativos a efectos de aplicar el criterio de la apariencia de buen derecho. En cuanto a los primeros, distingue a su vez aquéllos supuestos en que se combate un acto idéntico a otro ya anulado jurisdiccionalmente y donde el *fumus boni iuris* gozaría de plena aplicación, frente a los que la nulidad de un acto administrativo lo es en virtud de causas que han de ser, por primera vez, objeto de valoración y decisión en el proceso principal.

Por lo demás, el autor considera que en los supuestos de actos similares al recurrido que han sido anulados por sentencias no firmes, o bien cuando han sido dictados en su

²⁶³ DE MATEO MENÉNDEZ, F., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 7.

ejecución o en cumplimiento de una disposición general declarada nula por sentencia no firme, estamos ante una “apariencia jurídica de legalidad *iuris tantum*” que determina que la ejecutividad del acto pierda parte de su alcance. El hecho de que pudieran existir resoluciones judiciales anulatorias de actos similares al enjuiciado, constituye a nuestro modo de ver una probabilidad cualificada y suficiente como para, al menos, decretar la suspensión sin garantías de dicho acto sujeto a revisión, ya que se ha conseguido hacer decaer provisionalmente la presunción de legitimidad del acto administrativo.

Por último, no se considera que “los supuestos en los que hubiera numerosos precedentes administrativos, pudieran constituir un factor importante, o, por lo menos, a tener presente, a la hora de pronunciarse sobre la prevalencia del interés público o de terceros”, y ello por contravenir la doctrina jurisprudencial anteriormente reseñada, tal y como se pronuncia la STSJ de Madrid, Sección 2ª, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26 abril 2007, Recurso nº 133/2007 (ES:TSJM:2007:5559)²⁶⁴.

Por último, BERBEROFF considera que, aun siendo el *periculum in mora* el primer criterio que rige en la materia, sin embargo, “la necesaria ponderación de la totalidad de los intereses en conflicto, y en particular de los intereses generales o de tercero, exige del juez un juicio indiciario sobre la prevalencia de unos y otros, lo que lleva ineludiblemente a proclamar la vigencia del criterio”. Es decir, la misma apariencia de buen derecho se plasma, no sólo en valorar la razón que pueda asistir en la cuestión de fondo al solicitante de la suspensión, sino en el juicio previo sobre la primacía de un interés u otro, lo que ya de por sí presupone la aplicación del *fumus boni iuris*.

²⁶⁴ DE MATEO MENÉNDEZ, F., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., págs. 7-8.

En la citada Sentencia del TSJ de Madrid, se considera que “...*el recurrente hace referencia a la apariencia de buen derecho de su petición, pero el precedente administrativo no constituye dicha apariencia de buen derecho, pues sólo podría alegarse tal circunstancia si se tratara de resoluciones judiciales definitivas y firmes adoptadas por órganos jurisdiccionales, cuyas decisiones no fueran susceptibles de ulterior recurso, lo que no ocurre en el caso presente*” (Fundamento de Derecho Octavo).

Ahora bien, el citado autor se plantea si el *fumus* puede, de forma exclusiva, puede justificar la medida cautelar, por lo que se pregunta si sería razonable denegar la medida cautelar en los casos en que el recurrente ostente una manifiesta apariencia de razón, a pesar de la escasa posibilidad de que se frustrara la sentencia final por el transcurso del tiempo tratándose de una impugnación de escasa cuantía, cuestión que ya nos hemos planteado a lo largo de esta tesis.

Para ello, apela **al sentido común, la equidad y la prohibición de dilaciones en dispensar tutela, para que en estos casos se pueda acoger la medida, incluso** (y aquí reside el interés de esta opinión) **relegando el *periculum in mora* a la mera carga de esperar al final del proceso.** Y ello, previo cumplimiento de los dos requisitos ya citados por el TS en los Autos de 7 de junio de 1993 (ES:TS:1993:90A) y 28 de junio de 1993 (ES:TS:1993:2576A), y Sentencia de 28 de junio de 2000, Recurso nº 5794/1998 (ES:TS:2000:5281): - que el olor a la legalidad de la pretensión del recurrente sea palmario; - y que la Administración omita toda respuesta seria que consiga desvirtuar y desvanecer dicha apariencia.

Sin embargo, también acaba reconociendo, como fundamental limitación del *fumus boni iuris*, el no anticipar el juicio del asunto principal, ya que, “únicamente se verá en la sentencia si una parte está investida de razón y, en consecuencia, se confirmará la apariencia de buen derecho; por lo que, hasta ese momento, no se posee sino una mera apariencia de razón”²⁶⁵.

A la vista de todo lo expuesto, estamos de acuerdo en aplicar el criterio de forma autónoma para, al menos, suspender provisionalmente la ejecución de un acto idéntico a otro ya anulado previamente en vía judicial. De la misma forma que podríamos estar de acuerdo en dudar del *fumus boni iuris* si se tratara de valorar causas que han de ser, por

²⁶⁵ BERBEROFF, D., “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., págs. 8-9.

primera vez, objeto de valoración y decisión en el proceso principal. En este último caso, creemos que podría aplicarse el criterio de tratarse de actos idénticos, en cuyo caso, serían irrelevantes los motivos que se adujeran, al prevalecer la disconformidad a Derecho del acto administrativo por encima de cualquier otra consideración.

Como resultado del debate anterior, en el Foro Abierto se llega a la conclusión de que, para la mayoría de los expertos los precedentes judiciales, incluyendo los referidos a aquéllos en los que se haya dictado sentencia estimatoria aun no firme en supuestos análogos, permiten la aplicación del criterio del *fumus boni iuris* en toda su extensión para poder adoptar la medida cautelar de la suspensión de acto. Y lo que es más relevante, dicha aplicación lo sería de forma autónoma y sin necesitar de cualquiera de los otros dos criterios de la justicia cautelar reconocidos por el legislador en el artículo 130 de la LJCA. **El principio de seguridad jurídica, que creemos esencial para la suspensión sin garantías en base a la apariencia de buen derecho, avala esta postura haciendo que los precedentes judiciales consigan desplazar la fuerza y alcance de la presunción de legalidad de la actuación administrativa.** Por el contrario, también es mayoritaria la postura de considerar insuficiente la existencia de precedentes administrativos²⁶⁶.

En cualquier caso, tal y como considera la STSJ de la Sala 3ª de 8 febrero de 2017, Recurso nº 1722/2016 (ES:TS:2017:400), con mención expresa de los precedentes judiciales, tienen que tratarse de supuestos cuasi evidentes los que permiten la aplicación autónoma del *fumus boni iuris*:

“... ésta Sala tiene declarado que la doctrina del fumus boni iuris , en la que se apoya la Administración recurrente, al basarse en la apariencia, exige que el buen derecho se manifieste clara y categóricamente por sí mismo y sin necesidad de entrar a analizar el fondo del asunto, habiendo sido uno de sus más característicos

²⁶⁶ “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 2.

exponentes el supuesto de casos repetidos de otro precedente ya resuelto estimatoriamente, o cuando sea una ejecución de una norma o disposición general previamente declarada nula. Asimismo, hemos reiterado que la doctrina de la apariencia de buen derecho debe estar sustentada en razonamientos convincentes, con base en hechos ciertos, pues tal doctrina implica una incursión en el fondo del asunto y por ello su aplicación debe hacerse con extrema cautela” (Fundamento de Derecho Tercero).

Finalmente, al hilo de dichos precedentes judiciales, una razón que se añade para la aplicación de la doctrina de la apariencia de buen apela a motivaciones puramente funcionales cercanas a la economía procesal²⁶⁷.

En síntesis, dichos resultados coinciden con lo mantenido hasta ahora sobre la necesidad, de ampliar y no reducir los supuestos en los que, la probabilidad cualificada de tener razón baste por sí misma para suspender la ejecución de un acto administrativo. Todo ello sin tener que acudir a la “tutela” y protección de un interés público, muchas veces abstracto o inexistente, (pensemos en el ámbito tributario en qué perjuicio irreparable para el interés público podría traducirse la suspensión del ingreso de una deuda, por naturaleza mensurable económicamente), o directamente implícito en la necesidad de la defensa del Derecho mismo, amparando una postura a otra análoga ya avalada por pronunciamientos judiciales anteriores.

Siendo ello así, cabe preguntarse si sigue justificándose la falta de reconocimiento expreso por parte del legislador en los supuestos mayoritariamente reconocidos por la doctrina jurisprudencial, es decir, la definitiva plasmación legal (a salvo, como siempre

²⁶⁷ En el Auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de A Coruña de 13 de diciembre de 2013 se alude a que, en caso de los precedentes, *“la justicia cautelar se convierte aquí en un instrumento al servicio de la funcionalidad de la Administración de Justicia y de la propia Administración Pública en la medida en que en la práctica la continuidad del proceso no resulta ya de interés para la Administración, paliándose en parte el fraude que se produce con la continuidad de un proceso en el que la Administración defiende una pretensión de oposición de imposible estimación por el órgano jurisdiccional”* (Fundamento de Derecho Primero).

decimos, del reconocimiento expreso en la normativa administrativa y tributaria a los errores materiales o de simple hecho para suspender sin garantías la ejecución del acto).

En una visión de jurista pleno que va más allá de la literalidad de la norma, la justicia cautelar es ante todo justicia, por lo que ante precedentes judiciales favorables al particular ha de jugar la apariencia de buen derecho en vía de revisión tributaria, y en concreto en la vía económico-administrativa para suspender sin garantías, aun sin error material, ya que en todo caso el error no sería material sino de derecho.

6.) Límites en la aplicación del criterio.

El *fumus boni iuris* cuenta con unos límites que derivan de sus mismas ventajas, y que no se deben traspasar para evitar que la solución se convierta en sí misma en un problema.

A través de este criterio nos colocamos en un ámbito distinto en el que se mueven los principios tradicionales citados, ya que mientras éstos tratan de dar una solución para un momento y circunstancia determinada en tanto recae la resolución que pone fin al procedimiento, el *fumus boni iuris* se sitúa en la antesala de la fase final del mismo, es decir, “llega a tocar” el contenido de la resolución de fondo que dio lugar a la controversia.

Y ese es el límite sustantivo que nace precisamente de su propia naturaleza; que no cabe adelantar la justicia a la verdadera resolución del procedimiento. De ello surge la consecuencia negativa de una interpretación inadecuadamente amplia del criterio, y que vaciaría de contenido la propia efectividad del derecho a la tutela judicial, ya que no sólo no es infrecuente, sino que puede ser lo habitual, el que el examen sumario de la legalidad del acto se revele poco aproximado²⁶⁸.

²⁶⁸En el proceso contencioso-administrativo alemán, una aplicación amplia del *fumus boni iuris* en detrimento de la ponderación de intereses propugnada por un sector doctrinal, significaba no tener en cuenta el dogma de no anticipar el sentido del fallo. Pero, además, debemos considerar el hecho frecuente

En función de lo anterior, hemos de tener en cuenta que, **la suspensión tan sólo es una pieza del procedimiento y en la cual no puede ya dilucidarse el fondo del asunto.** Esa prudencia en la utilización de este criterio constituye su verdadero límite que no debe traspasarse so pena de desnaturalizar la propia institución²⁶⁹.

Por ello se afirma que, dado que no es posible una percepción aislada de la doctrina del *fumus boni iuris*, la valoración provisional sin prejuzgar el fondo del asunto de los fundamentos jurídicos de la pretensión que se deduce de ese criterio no puede concebirse sino como un factor más del requisito esencial de evitar la frustración legítima del recurso para quien indiciaria y provisionalmente tiene la razón²⁷⁰.

de que el éxito del recurso no sea suficientemente manifiesto como para adoptar la suspensión, sobre todo en todos aquéllos supuestos en los que la complejidad técnico-jurídica del recurso no permita predecir la prosperabilidad del mismo. BACIGALUPO SAGESSE, M., “El sistema de tutela cautelar en el contencioso-administrativo alemán tras la reforma de 1991”, ob. cit., págs. 434-435.

Asimismo, como se afirma en el Auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de A Coruña de 13 de diciembre de 2013, la concepción más amplia del *fumus boni iuris*, (y más “generosa” en orden a los supuestos en los que es de aplicación), exigiría al órgano decisor sobre la medida cautelar que hiciera “un examen de las posiciones de las partes para determinar “provisionalmente” cuál de ellas presenta *prima facie*, unas alegaciones mejor fundadas, cuál de las pretensiones opuestas tiene unas posibilidades mayores de prosperar”. Pues bien, esta formulación del *fumus boni iuris*, según el órgano jurisdiccional citado, supone un modelo de justicia cautelar como “justicia anticipada”, ya que, “...la función de la justicia cautelar es garantizar la integridad de la función jurisdiccional, y el derecho a la tutela judicial efectiva; “prejuzgando” el objeto del proceso se pervierte esta dualidad de funciones, en primer lugar se vulnera la integridad de la función al parcializar la misma; en segundo lugar, se otorga en el proceso un plus de presunciones a favor del derecho de la parte vencedora en la pieza cautelar” (Fundamento de Derecho Primero).

²⁶⁹ En este sentido, es cierto que incluso en uno de los supuestos típicos de apariencia de buen derecho, como es la invocación de la nulidad de pleno derecho del acto, podrían existir serias dudas sobre su procedencia para suspender su ejecución. Como pone de manifiesto el Auto del TS de 8 de marzo de 1994 (ES:TS:1994:1042A), en realidad supone una “*invitación o sugerencia a entrar en el fondo del asunto, decisión que se debe de adoptar en los autos principales*”. Únicamente para poder suspender el acto, dicha nulidad “*debe aparecer a simple vista como ostensible o evidente a todas luces*” (Fundamento de Derecho Segundo). Igualmente, el Alto Tribunal en Auto de 14 de marzo de 1994 (ES:TS:1994:5250A) consideró que “...la nulidad de pleno derecho del acuerdo impugnado ha de ser objeto del contenido de la demanda contenciosa, y como tal dirimida contradictoriamente en el proceso principal” (Fundamento de Derecho Tercero).

²⁷⁰ Además, MUÑOZ MACHADO destaca que ese límite de no anticipar el fondo del asunto controvertido es más exigible, si cabe, cuando estamos ya en vía de revisión judicial y no administrativa: “La apreciación de las condiciones de validez del acto ha de plantearse en sede contencioso-administrativa de forma aún

Lo anterior significa que, antes de dictarse sentencia o resolución únicamente habría mera apariencia de razón, en principio no suficiente para que el juzgador anticipe su decisión sobre cuestiones que corresponde resolver en el proceso principal²⁷¹.

A raíz de ello, surge la postura crítica “a la interpretación entusiasta del *fumus boni iuris*”, tal y como la define GARCIA ROSS. En primer lugar, y partiendo del papel de la justicia cautelar dentro del procedimiento de enjuiciamiento de los actos administrativos, el citado autor acude al argumento de que nunca será el medio adecuado para resolver sobre la legalidad del acto por anticiparse así la resolución definitiva. Es por lo que descarta la autonomía de dicho principio como presupuesto para sostener por sí sólo la medida cautelar frente al *periculum in mora* y a la previa ponderación de los intereses en conflicto. Añade a su postura que “ante la inexistencia de perjuicios, resultaría irrelevante a todas luces para excepcionar la ejecutividad del acto que la razón le asista al recurrente”²⁷².

más delicada que en el recurso administrativo, para que en ningún caso el tribunal anticipe su juicio sobre el fondo de la cuestión debatida...”. Lo contrario significaría defraudar la finalidad de todo proceso judicial consistente en entablar debate entre la Administración autora del acto y los interesados, con la evaluación de los documentos que obran en el expediente y la utilización de todos los medios de prueba que se consideren adecuados. MUÑOZ MACHADO, S. “Actos administrativos y sanciones administrativas”, ob. cit., pág. 104.

²⁷¹ BERBEROFF, D., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 9.

En este sentido, la Sentencia del TS Sala 3ª, sec. 3ª, de 8 de noviembre de 1996, Recurso nº 9530/1995 (ES:TS:1996:6206), donde se deniega la apariencia de buen derecho, ya que su apreciación requiere de valoración de pruebas sobre una cuestión fáctica, que, desde luego, no puede dilucidarse en el ámbito de la justicia cautelar sino a lo largo de la tramitación del procedimiento que necesita de dichas pruebas para formar la voluntad final del juzgador sobre la cuestión de fondo:

“...no pudiendo admitirse la tesis de un *fumus boni iuris* en favor del recurrente, pues para ello hubiera sido preciso que se apreciase su derecho con cierta claridad, lo que no ocurre en el caso de autos, en donde los argumentos encontrados de los litigantes requieren un estudio sobre la base de una prueba que probablemente se practicará en la fase procesal correspondiente, siendo aventurado en la pieza de suspensión adentrarse en dicho estudio, sin la base fáctica precisa” (Fundamento de Derecho Segundo).

²⁷² GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, ob. cit., pág. 138. La alusión a los perjuicios como nuevo argumento frente a la apariencia de buen derecho significa anteponer el *periculum in mora*, en el sentido de que resultaría

Y a continuación, el autor matiza al distinguir dos tipos de *fumus boni iuris* en función de su mayor o menor intensidad a fin de valorar la aplicabilidad del criterio en su justa medida.

Por un lado, el *fumus boni iuris* “suave” que coexistiría con el *periculum in mora* y la ponderación de intereses como apreciación de un mínimo indicio de razonabilidad de la postura del recurrente, y que bastaría para oponerse a la presunción general de validez de los actos administrativos. Ahora bien, tan leve es su efecto que, por sí mismo sólo bastaría para poder entrar a valorar la concurrencia de los otros dos criterios, mientras que en sentido negativo sí que podría ser suficiente para negar la suspensión del acto.

Por otro lado, existiría una modalidad “intensa”, en la que sí cabría admitir la autonomía de la apariencia de buen derecho como presupuesto de la justicia cautelar, y ello únicamente cuando existieran precedentes judiciales o que el propio acto hubiera sido previamente anulado, es decir, supuestos que pusieran de manifiesto, de una manera notoria y ostensible, y sin necesidad de entrar en el fondo del asunto, que el acto no es conforme a Derecho.

Concluye el citado autor que, tan sólo esta última versión es la que cabría aceptar del *fumus boni iuris* como criterio admitido en la teoría de las medidas cautelares dentro ordenamiento jurídico español²⁷³.

No obstante, lo razonable de dicha postura, es también matizable desde el punto de vista de la más reputada doctrina.

indiferente el grado de razonabilidad de la postura del particular o el de la adecuación del acto al derecho si de su ejecución no se inferiría la pérdida legítima del recurso. Lo cual no parece del todo adecuado ya que, los perjuicios de imposible o difícil reparación pueden constituir, como de hecho lo son, un presupuesto de suspensión sin garantías basado en el *periculum in mora*, pero su ausencia no puede ser por sí solo un elemento de denegación de una medida cautelar, a pesar de existir una probabilidad razonable de la anulabilidad del acto. Pensemos por ejemplo en la concurrencia de un error material, aritmético o de hecho en el acto.

²⁷³GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., págs. 140-141.

En efecto, tal y como considera el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, el examen que obliga a apreciar la apariencia de buen derecho, “obliga a una valoración anticipada de las posiciones de las partes, valoración *prima facie*, no completa, puesto que el proceso puede estar en sus inicios y no se han producido aún alegaciones de fondo ni prueba. Valoración por tanto provisional y que no prejuzga la que la sentencia de fondo ha de realizar detenidamente”²⁷⁴.

Por tanto, **la aplicación del *fumus boni iuris* no implicaría prejuzgar o hacer un examen sobre el fondo del asunto, sino sólo con efectos temporales o provisionales y dentro del limitado ámbito de conocimiento propio de toda medida cautelar**²⁷⁵. En la

²⁷⁴GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares: la recepción del principio del *fumus boni iuris* (Auto de la Sala Tercera de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, ob. cit., pág. 175.

En este sentido, la constatación de la existencia de un error de hecho debería influir inevitablemente en la validez del acto impugnado, lo que supondría *de facto* entrar a enjuiciar el fondo del asunto, como riesgo siempre inmanente al *fumus boni iuris*.

No obstante, también es cierto que en la mayoría de las ocasiones la solicitud de suspensión se presenta en la fase inicial de la tramitación del procedimiento. Es por ello que el órgano decisor no cuenta en el momento en que debe resolver sobre la medida cautelar con el expediente completo que le ofrezca todos los elementos de juicio suficientes para constatar la existencia de dichos errores.

Todo lo cual nos lleva a que esa apreciación, para poder ser suficiente para suspender sin garantías sin anticipar la resolución final, ha de ser cuando menos indiciaria solamente, y que podrá sin duda ser tenida en cuenta en la resolución del asunto principal, pero sin haberla prejuzgado antes.

Esto último también denota el distinto tratamiento del error material respecto a los perjuicios de imposible o difícil reparación como únicos supuestos legalmente reconocidos de suspensión sin garantías, a efectos del esfuerzo probatorio de uno y otro. Evidentemente, no puede ser igual acreditar un daño de esas proporciones, y además aun no producido, que demostrar la existencia de un error que por naturaleza debe ser ostensible y además de forma indiciaria.

En el mismo sentido, FABRA VALLS considera que no puede aducirse contra el *fumus boni iuris* la exigencia de un pronunciamiento sobre el fondo, sino que tan sólo sería necesario un juicio probabilístico. FABRA VALLS, M.J., “La suspensión de los requerimientos de información”. *Jurisprudencia Tributari.*, n.º.4, 2000, pág. 35.

²⁷⁵Y así se confirma en el Auto del TS de 08 de junio de 1992 (ES:TS:1992:1227A), según el cual, con el *fumus boni iuris*, “...es posible valorar con carácter provisional, dentro del limitado ámbito que incumbe a los incidentes de esta naturaleza y sin prejuzgar lo que en su día se declare en la Sentencia definitiva las posiciones de las partes y los fundamentos jurídicos de su pretensión a los meros fines de la tutela

misma línea, CHICO DE LA CÁMARA, pone el énfasis en una idea que refuerza la idea de una justicia cautelar tendente a una igualdad de armas: el *fumus boni iuris* no anticipa el sentido del fallo principal, sino que **“equilibra a las partes hacia esa resolución final”**²⁷⁶. Es esta además la principal consecuencia práctica de aplicar un criterio para la adopción de la medida cautelar basada en el beneficio del derecho en sí mismo considerado, pero que, debido al inicial desequilibrio del que parte la relación jurídico-administrativa a favor de la Administración, hace que se pondere la balanza hacia las garantías y derechos de los administrados.

En esta misma línea, para PONT I CLEMENTE la discrepancia razonable de una cuestión de Derecho entre los sujetos de la relación jurídico-administrativa debería bastar para la suspensión del acto administrativo, “como recurso imprescindible para el mantenimiento del equilibrio”²⁷⁷.

Cabe expresar lo anterior con otras palabras. Como ya hemos expuesto al hablar de la suspensión como flexibilizadora de la autotutela administrativa y del principio de ejecutividad del acto, **en realidad las medidas cautelares y la resolución o sentencia final son las dos caras de la misma realidad, ya que las medidas cautelares miran precisamente a garantizar la ejecución del acto que resuelve el procedimiento principal. Es decir, no enerva su validez sino su eficacia y sólo de forma temporal y provisional.** En el caso del *fumus boni iuris*, es cierto que su fundamento es la probable invalidez del acto, pero no olvidemos que no deja de servir a un fin únicamente cautelar que es suspender provisionalmente su ejecución, sin equipararlo (aun en los casos más

caucional, integrante del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el art. 24.1 de la Constitución” (Fundamento de Derecho Primero).

²⁷⁶CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 67.

²⁷⁷PONT I CLEMENTE, J.F., “Las garantías del crédito tributario ante los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como ante la suspensión de la ejecución del acto administrativo de liquidación. En particular, la suspensión en el recurso de reposición”, en la obra colectiva *“La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías”*, ob. cit., pág. 38.

evidentes) a su anulación, pronunciamiento reservado únicamente a la resolución o sentencia final. No parece que la apariencia de buen derecho anticipe el sentido del fallo principal, si entendemos la suspensión sólo dentro de los límites de lo provisional, donde la medida cautelar difícilmente provoca efectos irreversibles en contra del interés general, el cual tampoco puede ser invocado de forma genérica. Pensemos de nuevo en materia tributaria, qué efecto perjudicial e irremediable se podría ocasionar al interés general por la suspensión del ingreso de una deuda tributaria, (sobre todo si el importe no es significativo), en caso de que finalmente se resolviera su procedencia y conformidad a derecho.

En conclusión, procede afirmar que el “*fumus boni iuris*” no vulnera el límite consustancial a toda medida cautelar²⁷⁸.

Por otro lado, el *fumus boni iuris* tiene su reverso y que también funciona como límite en su aplicación. Teniendo en cuenta que es un criterio que nace no sólo en beneficio del particular (en tanto solicitante principal de las medidas cautelares), **sino en beneficio del mismo Derecho, también se plantea la posibilidad de que la apariencia de buen derecho se pudiera decantar del lado de la Administración y del principio de ejecutividad de sus actos.**

En este sentido, no debemos confundir la necesidad de una aceptación general en la adopción de este criterio, con una interpretación demasiado amplia que, intentando la defensa del derecho a la tutela judicial, acabara precisamente con el resultado contrario, vaciando de contenido las garantías constitucionales del artículo 24 de la CE.

De esta forma, un sector relevante de la doctrina considera que en la propia raíz del principio surge un serio inconveniente en su aplicación, ya que la interpretación extensiva del mismo puede llegar a negar la suspensión, aun concurriendo los requisitos legales, si

²⁷⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares. La recepción del principio del *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, ob. cit., pág. 175.

de la pretensión del particular se deduce su falta de prosperabilidad, es decir, si el recurso evidenciara de una evidente falta de fundamentación jurídica²⁷⁹.

Como ya hemos apuntado *ut supra*, hay opiniones que consideran que, incluso existiendo previamente el *periculum in mora*, en caso de que tras un preliminar examen del asunto resultase la falta de razonabilidad aparente de la pretensión no cabría acordar la suspensión. Ese mínimo de razonabilidad, por ejemplo, puede venir por la falta de precedentes jurisdiccionales firmes desestimatorios de pretensiones con igualdad sustancial e incluso íntima conexión²⁸⁰.

Pero lo anterior, más que considerarse como seria objeción pondría de manifiesto que el *fumus boni iuris*, puede ser útil por su objetividad en su versión opuesta a los intereses del

²⁷⁹ De esta forma, MARTÍN FERNÁNDEZ justamente utiliza el ejemplo de los precedentes judiciales como vía de expansión del *fumus boni iuris*, no tanto como criterio para flexibilizar la adopción de las medidas cautelares sino como fundamento de su denegación en caso de existir varios pronunciamientos judiciales contrarios a la postura del particular solicitante de la medida. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. “La Suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía Contencioso-Administrativa [A propósito del Auto de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995]”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº.64, 1995, pág. 21.

²⁸⁰ HUERTA GARICANO I., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob.cit., pág. 3.

A este respecto el Auto del TS de la Sala 3ª de 31 julio de 1992, (ES:TS:1992:470A), también pone de manifiesto que la apariencia de buen derecho juega a favor de la no suspensión del acto por carencia manifiesta del fundamento de la pretensión del particular en favor de la presunción de legalidad del acto administrativo, cuando el acto administrativo ha sido confirmado, aunque no de manera firme, en primera instancia:

*“(…). Así las cosas, cuando la presunción de legalidad se ve destruida, prima facie, por una apariencia de buen derecho en la posición del recurrente, no contestada seriamente por la Administración, esta eliminación, provisional, de uno de los fundamentos de la ejecutividad –el de mayor relevancia en un Estado de Derecho– habrá de afectar, temporalmente, a su virtualidad. En esta línea la jurisprudencia viene recogiendo la doctrina del *fumus boni iuris* como causa determinante de la suspensión -Autos de 20 de diciembre de 1990; 17 de enero y 10 de julio de 1991; 29 de febrero de 1992, etc.-. Pero al propio tiempo y en sentido contrario, cuando el control de la ejecutividad se desarrolla ya en grado de apelación puede ocurrir que para ese momento se haya producido sentencia desestimatoria en los autos principales, sentencia ésta que aun no siendo firme viene a fortalecer la presunción de legalidad del acto administrativo al añadirle la presunción de legalidad de la resolución judicial, lo que deja libres las exigencias del principio de eficacia que imponen la denegación de la suspensión -Auto de 28 de julio de 1992-” (Fundamento de Derecho Cuarto).*

particular o *fumus mali iuris*. En este sentido, y aunque no pueda anticipar una decisión de fondo, el *fumus* favorecería el principio de celeridad, denegando la medida cautelar cuando se apreciara que el recurso principal está abocado a la inadmisibilidad. Dicho de otro modo, y como se infiere del ATJUE de 5 agosto 1983 (asunto 118/1983, Muratori), la cuestión de la inadmisibilidad *prima facie* del recurso, es previa a la decisión sobre la medida cautelar, siempre que resulte evidente, desde un principio, que el recurso sea manifiestamente inadmisibile, conjurando así el riesgo de adoptar medidas que posteriormente se revelan desprovistas de fundamento, con una prevención al uso indeseado, por dilatorio, de la justicia cautelar²⁸¹.

A pesar de ello, esta posición laxa del principio admitiendo el *fumus mali iuris* es igualmente matizable. Y ello en una doble dirección a nuestro juicio.

Por un lado, la interpretación laxa del principio podría llegar a vaciar de contenido las garantías constitucionales del derecho a la tutela judicial efectiva que le sirve de fundamento. Cabe pensar en aquellas controversias, nada infrecuentes, en las que la mínima complejidad técnico-jurídica que pudiera plantearse impediría predecir siquiera la probabilidad del resultado final, y ello aun cuando la pretensión no careciera de suficiente fundamento²⁸².

Por otro lado, puede suponer la infracción del ordenamiento jurídico por el órgano decisor, en caso de que un enjuiciamiento previo, provisional y sumario determine la negativa a suspender el acto por manifiesta falta de fundamento del recurso, y ello a pesar

²⁸¹BERBEROFF, D., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 9.

²⁸²BACIGALUPO SAGESSE, M., *La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo*. Marcial Pons. Madrid, 1999, pág. 68.

de la aportación de garantía suficiente para afianzar el importe de una deuda, cuando del ámbito tributario se tratare²⁸³.

Por tanto, y desde este doble punto de vista, además de vulnerar el derecho a la tutela judicial del que la justicia cautelar es un elemento indispensable, la postura maximalista en torno al *fumus mali iuris* supondría el ejercicio por los Tribunales de poderes exorbitantes con un amplio margen de arbitrariedad al desatenderse la legalidad vigente²⁸⁴.

En este punto cabe recordar la crítica que se hacía al criterio de la ponderación de intereses por la subjetividad excesiva que suponía dejar en manos de los jueces la decisión exclusiva de qué interés, público o del particular, debía ser prevalente a la hora de decidir sobre la adopción de la medida cautelar. De esta forma, se estaría incurriendo en un defecto peor del que se quería evitar con la aplicación de la apariencia de buen derecho, ya que la ponderación de intereses al menos suponía la subjetividad del

²⁸³Recordemos por ejemplo los artículos 224.1 y 233 de la LGT que consagran la suspensión automática en vía de recurso de reposición y en vía económico-administrativa respectivamente de la ejecución del acto impugnado previa prestación de garantía suficiente. Esta es además una de las modalidades de suspensión en el ámbito tributario con sustantividad propia y su propio régimen legal y reglamentario, que se vería conculcado por la decisión de no suspender en función del *fumus mali iuris*.

Dicha opción resulta inaceptable, tal y como apunta GÓMEZ FERRER MORANT, no sólo por ser contraria a la previsión legal, sino por vaciar de contenido el derecho a la tutela judicial efectiva provocando indefensión y haciendo a la Administración juez y parte en el procedimiento de la adopción de la medida cautelar. GÓMEZ FERRER MORANT, R., “Apariencia de buen derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario”, en la obra colectiva, *La protección jurídica del ciudadano: (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional): estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez*, ob. cit., pág. 1163.

En el mismo sentido GOMAR SÁNCHEZ, al analizar la aplicación de este criterio de suspensión al procedimiento administrativo en materia tributaria local por vía del artículo 14 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988, consideraba que no se trataría de aplicar en toda su extensión este criterio sino sólo en beneficio particular. Con cita a GÓMEZ FERRER MORANT, la aplicación extensiva del *fumus boni iuris* significaría denegar la suspensión aun prestando garantía suficiente, lo que sería contrario a la previsión legal taxativa al respecto. GOMAR SÁNCHEZ J.I., “La suspensión de los actos de liquidación en materia tributaria local”, *Impuestos*. Vol. I, 1996, pág. 273.

²⁸⁴CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 61.

juzgador. Pero con la interpretación laxa del *fumus boni iuris* se correría el riesgo de caer en una arbitrariedad de los poderes públicos, al ignorar la legalidad vigente denegando la suspensión aun con prestación de garantía suficiente que amparase cualquier riesgo para el interés público.

Otra cuestión es que pueda haber un interés público de gran intensidad puesto en peligro por la suspensión que podría ejercer de límite al *fumus boni iuris*.

Y para apreciar esa circunstancia basta acudir al ámbito tributario, en donde **se pone de manifiesto justamente la necesidad de una gran relevancia del interés público en juego para que se justifique la no suspensión**. Por tanto, solamente en caso de un perjuicio grave para la Hacienda Pública derivada de la suspensión en el pago de deudas tributarias podría hacer ceder la apariencia de buen derecho que pudiera tener la pretensión del particular²⁸⁵.

En este sentido, traemos a colación las palabras de MARTÍN RETORTILLO como reacción de la doctrina al excesivo cambio provocado por la LJCA de 1956. Y así, dicho autor ponía de manifiesto que “...En la mayoría de los casos, la suspensión viene solicitándose en el escrito inicial del proceso, casi siempre desprovisto de sólidas razones...Y sin más elementos de juicio que los que aporta el peticionario, “oído el representante de la Administración” que tampoco tiene elementos de juicio en dicho momento para un documentado informe, el Tribunal resuelve. (...). Bien está que los Tribunales Contencioso-Administrativos, en el ejercicio de su función jurisdiccional revisora, anulen, revoquen, modifiquen el acto administrativo; pero esto en su momento, en su oportunidad procesal, con el conocimiento perfecto del asunto, que es cosa distinta a que en una repentización inicial del proceso, cuando no hay elementos de juicio

²⁸⁵ Es cierto que, en virtud de la redacción literal del artículo 130.2 de la LJCA, incluso la doctrina más partidaria de la aplicación del *fumus boni iuris* en los supuestos reconocidos por la jurisprudencia no deja de reconocer el límite a la apariencia de buen derecho en el ámbito tributario, cuando haya un interés público de gran intensidad en grave peligro. CHICO DE LA CÁMARA P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 7.

bastantes, pueda dejar sin efecto, siquiera temporalmente, ese acto administrativo, cuidadosamente elaborado para el servicio del interés general”²⁸⁶.

Dicho lo anterior, resulta acertada dicha prevención a fin de evitar un juicio apresurado en conceder la medida cautelar en un momento prematuro del proceso. Así lo apuntaba ya la STSJ de 17 de junio de 1996, Recurso nº 7964/1995 (ES:TS:1996:3684):

“Esta Sala ha estimado que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que reconoce el art.24.1 de la Constitución reclama como corolario la procedencia de la suspensión del acto recurrido cuando la apariencia de buen derecho es clara y manifiesta y ello con el fin de asegurar la efectividad de esa tutela pedida en el recurso contencioso-administrativo entablado contra el acto que se pretende anular. Pero ese supuesto se concreta a casos de inequívoca apariencia que se aprecian incluso en el momento inicial del proceso y en la pieza de suspensión, en la que la cognición es limitada y no se entra en el fondo del litigio” (Fundamento de Derecho Tercero).

Pero además de la opinión anterior existen determinados supuestos, como los precedentes judiciales que acabamos de estudiar, que sí permitirían por sí mismos una percepción aislada y autónoma del *fumus boni iuris* a efectos de adoptar la medida cautelar (o de no adoptarla según la interpretación negativa del criterio o *fumus mali iuris*). La alegación, por ejemplo, de un precedente judicial con identidad sustancial o íntima conexión con el que es objeto de revisión no precisaría de excesivo plazo de apreciación y sería perfectamente examinable en el momento inicial del proceso, como también advierte al principio el pronunciamiento judicial que acabamos de citar.

²⁸⁶ MARTÍN RETORTILLO, C. *La suspensión de los actos administrativos por los Tribunales de lo Contencioso*, ob. cit., págs. 52 y 54.

D.) La suspensión del plazo para resolver en el supuesto específico del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la vinculación con los criterios de la justicia cautelar.

La mayor controversia de los últimos años en materia de tributación local puede tener una implicación relevante en la posible aplicación de los criterios ya estudiados del *periculum in mora*, ponderación de intereses y sobre todo del *fumus boni iuris*.

Nos referimos a la suspensión de los procedimientos tributarios en relación con el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), al paririo del proceso de inconstitucionalidad del mismo culminado por la STC nº 59/2017 de 11 mayo de 2017

El legislador ha contemplado la figura de la medida provisional del artículo 56.1 de la LPACAP que, a pesar de su aparente paralelismo con la suspensión sin garantía de la ejecución del acto administrativo, en realidad se trata de la suspensión de la tramitación de todo un procedimiento y no de la ejecución de un acto administrativo en concreto.

1.) Supuesto de hecho de la declaración de inconstitucionalidad de las normas de cuantificación del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Se trata de un supuesto de la práctica forense en materia tributaria local y con repercusión en todo el territorio nacional en el que cabe encontrar un terreno abonado para especular sobre la posibilidad de aplicar la doctrina de la apariencia de buen derecho a efectos de la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias, y que creemos que reúne en sí mismo gran parte de las características que acabamos de analizar en torno a la efectividad de este criterio.

Estamos hablando de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) mediante STC nº 59/2017 de fecha 11

de mayo, recaída en cuestión de inconstitucionalidad nº 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Jerez de la Frontera

En concreto, el Fallo de la meritada Sentencia declara la inconstitucionalidad en relación con el artículo 107 y 110.4 del TRLRHL, en los siguientes términos:

“7. Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe dejarse bien sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.

En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos, “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia.

(...)

Por último, “debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.”.

En función de lo anterior, nos encontramos con los efectos de la nulidad de una disposición de carácter general, (artículo 107 y 110.4 del TRLRHL), tras la declaración de inconstitucionalidad del cálculo de la cuota tributaria exigida a los particulares. Dicha declaración ha dado lugar a una divergente interpretación por cada una de las instancias jurisdiccionales en todo el territorio nacional, a veces totalmente opuestas, en espera de

una doctrina jurisprudencial ya recaída del TS, en tanto el legislador nacional cumple el mandato de modificar dichos preceptos.

Por tanto, centramos la cuestión nuclear en la práctica de unas liquidaciones tributarias o en la rectificación de autoliquidaciones presentadas, que, en tanto se defina por el legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, lo han sido en base a un método inconstitucional, siempre que suponga exigir la deuda sin existir aumento de valor del terreno.

2.) Informe del Consell Tributari de Barcelona. Justificación y propuesta de suspensión.

Dentro de toda la incertidumbre a la que ha contribuido la STC, **el Consell Tributari de Barcelona, emitió Informe de 13 de julio de 2017 del recaído en el Expediente nº 216/2017** en el que se analizaban las repercusiones de la STC de 11-5-2017 en los procedimientos de aplicación, inspección y revisión del tributo del IIVTNU.

La razón del mismo radica, según sus propias palabras, en que:

“...ante esta Sentencia, la Administración se encuentra en una situación que le impide llevar a cabo sus funciones de aplicación de los tributos en el seno de los procedimientos correspondientes. Situación que también impide a los jueces y tribunales, los órganos de gestión e incluso al propio Tribunal Constitucional reconstruir la norma declarada inconstitucional.

Dicho de otra forma:

“...ante esta situación, que implica para la Administración la imposibilidad de dictar resolución alguna por falta de norma aplicable, y a los efectos de no perjudicar a estos contribuyentes que son parte de los distintos procedimientos de aplicación y revisión de los tributos, es por lo que es necesario acudir a los mecanismos que permitan solventar esta situación con la finalidad de proteger los intereses legítimos de estos últimos respecto del IIVTNU. Mecanismos que permitan asegurar, de un

lado, la legalidad en la actuación de la Administración, y, de otro, sobre todo, la contribución del obligado de acuerdo con los principios que configuran el deber de contribuir: legalidad y capacidad económica. El interés general ínsito en este deber impone que la Administración actúe, en su ámbito de aplicación, impidiendo la posible indefensión y perjuicio que podría producirse en los contribuyentes”.

En dicho Informe, el órgano consultivo considera como opción más acorde con la legalidad (ponderación del interés general) y con el respeto a los intereses de los contribuyentes (que sepan a qué atenerse en cuanto a su obligación general de contribuir), **la suspensión de la tramitación del procedimiento de aplicación, inspección y revisión del tributo.** Y así se expresa el citado órgano:

“Pues bien, a los efectos de no perjudicar a los contribuyentes hasta tanto se pronuncie el legislador en los términos previstos en la Sentencia del Tribunal Constitucional, el Consell Tributari recomienda al Ayuntamiento iniciar un incidente de adopción de medida provisional de suspensión en todos los procedimientos de aplicación y de revisión de los tributos, en los que el obligado tributario invoque fundadamente la inexistencia de incremento de valor sujeto al impuesto”.

Para plantear el incidente de suspensión se acude como apoyo normativo al artículo 56.1 de la LPACAP, en el que se establece la posibilidad de que la Administración pueda adoptar medidas provisionales en los siguientes términos:

"1. Iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolver, podrá adoptar, de oficio o a instancia de parte y de forma motivada, las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficientes para ello, de acuerdo con los principios de proporcionalidad, efectividad y menor onerosidad."

Es decir, la LPACAP contempla un supuesto específico de suspensión del plazo para tramitar y resolver el procedimiento, que, a pesar de su aparente paralelismo, debemos distinguir de la tradicional medida cautelar de suspensión de la ejecución del acto. Prueba

de ello es que el propio legislador lo denomina medida provisional, en un intento de dotarla de otro sentido y significado al de las medidas de la tutela cautelar.

En materia tributaria encontramos el amparo en el artículo 215 de la LGT, según el cual:

“2. También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones:

(...) b) La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión (...)

f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo.”

Por tanto, según el Consell Tributari:

(...) Dos son los requisitos fundamentales exigidos en esta norma para que se entienda realizado el presupuesto de hecho: el primero de ellos, exige que la medida provisional a adoptar tenga como finalidad asegurar la eficacia de la resolución que debe poner fin al procedimiento administrativo en el que se inserte. El segundo, que existan elementos de juicio suficientes para ello, es decir, que haya causas que pongan de manifiesto que adoptando la medida provisional la resolución que en su caso se dicte se adapte tanto a la legalidad como a la plena consecución de los objetivos que, con carácter general se vinculan a la propia resolución, es decir, a que logre ser efectiva, que consiga su propia finalidad que no es otra, en este caso, que declarar cuál es la verdadera situación del contribuyente respecto de la sujeción al impuesto”.

A lo anterior, el Consell Tributari encuentra el complemento legal en el artículo 56.3 que, entre las medidas provisionales que admite poder acordar, incluye las que *“para la protección de los derechos de los interesados, prevean expresamente las leyes, o que se estimen necesarias para asegurar la efectividad de la resolución”*.

Nosotros añadiríamos, como elemento de juicio suficiente para adoptar la suspensión de los procedimientos tributarios en torno al IIVTNU, además de la imprescindible

actuación del legislador, **la existencia de la doctrina legal del TS recaída en recursos de casación en interés de ley donde se planteaban las cuestiones nucleares sobre la interpretación y/o aclaración del contenido de la STC²⁸⁷.**

²⁸⁷ En efecto, el TS publicó más de 55 autos de admisión de cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia relacionadas con los efectos del fallo de la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional en materia del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Sólo por poner un ejemplo, mediante Auto de 19 de julio de 2017 recaído en recurso de casación nº 1903/2017 (ATS 8002/2017 - ECLI: ES:TS:2017:8002) el Alto Tribunal acordó admitir el recurso de casación, siendo la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

“2º) Determinar si se produce o no el hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el interesado pueda acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del impuesto.

3º) Identificar como norma jurídica que en principio será objeto de interpretación el artículo 104 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 -atendida la declaración de inconstitucionalidad que para estos tres últimos preceptos ha decidido el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo -, y 109 del mismo texto legal”.

Asimismo, mediante Auto de 21-7-2017 recaído en recurso de casación nº 2022/2017 (ATS 8017/2017 - ECLI: ES:TS:2017:8017A) y Auto de 20 de julio de 2017 recaído en recurso de casación nº 2093/2017 (ATS 8040/2017 - ECLI: ES:TS:2017:8040A), el Alto Tribunal acordó admitir el recurso de casación, siendo la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

“...Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

3º) Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación los artículos 104.1 y 107, apartados 1 y 4, del citado texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales”.

Por último, y a efectos de fundamentar mejor la posibilidad concurrencia del *fumus boni iuris* el TSJ de Madrid, Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, dictó Sentencia de 19 de julio de 2017, recurso nº 783/2016, anulaba una liquidación de IIVTNU en cuanto ha sido girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos, etc.).

Y así lo razonaba:

A la vista de la declaración de inconstitucionalidad de la STC de 11-5-2017, y en espera de la necesaria modificación de la norma por el legislador, el Consell Tributari de

(...) pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es “dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento”, determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada...”.

No obstante lo anterior, a este respecto debemos decir que dicha postura del TSJ de Madrid que acabamos de exponer, fue desvirtuada en su totalidad **por la doctrina legal fijada por el TS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1163/2018 de 9 julio de 2018 (ES:TS:2018:2499), que resuelve el Recurso de casación 6226/2017**, [y reafirmada por sucesivas Sentencias como la nº 1248/2018 dictada por la Sección Segunda e la Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha de 17 Jul. 2018 (ES:TS:2018:2973), que resuelve el Recurso de casación 5664/2017, y Sentencia nº 512/2017, de 19 de julio].

En dicho pronunciamiento el Alto Tribunal resuelve la procedencia de la interpretación del fallo de la STC 59/2017 efectuada por algunos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que destaca la postura del TSJ de Madrid por Sentencia de 19 de julio de 2017 (Rec. apelación 783/2016) que acabamos de citar.

La doctrina legal fijada por el Alto se sintetiza en lo siguiente:

1.-) En la STC 59/2017 se declara sólo la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.1 y 2 a) del TRLHL. Y ello porque los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

Razona el TS que, siendo pues la vulneración del principio de capacidad económica la esencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, carecería de sentido *que*, “la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con *artículo 31.1 CE*.”.

2.-) En segundo lugar, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, o, dicho de otro modo, porque “impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”.

En definitiva, y **en cuanto a lo ahora nos interesa sobre la justificación de la suspensión de la tramitación y resolución de los procedimientos en torno al IIVTNU, la doctrina del TS despeja varias incógnitas que permitirían levantar la medida provisional en determinados supuestos no amparados por la inconstitucionalidad de la norma, es decir, en todos aquellos expedientes en los que no se aportara por el contribuyente indicios probatorio alguno sobre el decremento del valor del terreno.**

Barcelona entendía que cabría deducir la suspensión: - respecto a la ejecución de aquellas liquidaciones practicadas en virtud de la fórmula objetiva de cuantificación de la base imponible del impuesto del artículo 107 del TRLRHL; - respecto a la tramitación de los procedimientos propios de aplicación, inspección y revisión del tributo, incluyendo en este último todos los expedientes relativos a las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de las que se derivarían devoluciones de ingresos indebidos.

Visto el supuesto de hecho planteado y la propuesta de suspensión fundada normativamente en el artículo 56.1 de la LPACAP, es momento ahora de subsumir los fundamentos de dicha medida provisional en la aplicación preferencial de los criterios tradicionales que constituyen el andamiaje de la justicia cautelar.

3.) Aplicación al supuesto de hecho de los criterios de la suspensión de los actos administrativos.

Con carácter preliminar y desde un análisis sistemático del precepto, éste se encuentra en una norma reguladora del procedimiento administrativo común, no específicamente tributario²⁸⁸. En puridad, no se trata de la suspensión como medida dentro del ámbito de la justicia cautelar tras la interposición de un recurso (artículo 117 de la LPACAP), sino de la suspensión como medida provisional regulada en el capítulo relativo al inicio de cualquier procedimiento administrativo. Todo lo cual nos indica que, aun cuando el fondo y resultado sea similar, (suspender la ejecución de una actuación administrativa), nos movemos en un ámbito distinto al de la justicia cautelar tradicional. Y ello, no sólo por el propio supuesto concreto origen de la controversia, sino porque de trata de la suspensión

²⁸⁸Cuestión distinta, es la medida prevista para la suspensión de la tramitación del procedimiento económico-administrativo por el planteamiento de una cuestión prejudicial en los términos del artículo 237.3 de la LGT, desarrollado por el artículo 58 bis del RRVA. A diferencia del supuesto que nos ocupa, esta suspensión del propio procedimiento sí que está expresamente prevista, pues, por el legislador en el ámbito tributario, y sólo si son los propios órganos económico-administrativos quienes plantean la cuestión, tal y como se ha encargado de recordar el TEAC en Resolución nº 00/01302/2017/00/00 de 15 de julio de 2019.

de la tramitación de procedimientos tributarios y no tanto de un concreto acto administrativo objeto de impugnación.

Los principios jurídicos que se intentan preservar apuntan a los criterios que sustentan el andamiaje de la justicia cautelar: el *periculum in mora* y el *fumus boni iuris*. Junto a ellos la ponderación de intereses, que por lo general sirve de matización a ambos a través de la preservación del interés general, en este caso concreto se convierte más bien en una confluencia de intereses en la adopción de la medida cautelar. Esto es porque en el caso planteado se da la circunstancia de que el interés público no se confronta con el particular a la hora de adoptar la suspensión, sino que ambos coinciden en la necesidad de la misma por diversos motivos. Se trata de que, tanto el interés general como el respeto a las debidas garantías de los derechos de los particulares coincidan en la necesidad de adoptar la medida, sin enfrentarse por ella.

Es por ello que procede comenzar por este último criterio, ya que la declaración de inconstitucionalidad hace que ambos ámbitos coincidan por diferentes caminos en la necesidad de la suspensión, y de esa confluencia de intereses surge la verdadera motivación exigida a la medida cautelar, o, mejor dicho, provisional.

Y así, debemos acudir a las mismas palabras utilizadas en el Informe, como es: “...*la legalidad en la actuación de la Administración, y, de otro, sobre todo, la contribución del obligado de acuerdo con los principios que configuran el deber de contribuir: legalidad y capacidad económica. El interés general ínsito en este deber impone que la Administración actúe, en su ámbito de aplicación, impidiendo la posible indefensión y perjuicio que podría producirse en los contribuyentes*”.

Según expresa el Consell Tributari, la motivación surge de la propia fundamentación jurídica de la Sentencia 59/2017 de 11 de mayo, esto es, “...*en la concreción del deber de contribuir, y cuya ausencia imposibilita la actuación de la Administración, abriendo la puerta a la existencia de un perjuicio para quien ha satisfecho un impuesto entendiendo que no ha realizado el hecho imponible*”.

Por tanto, en dicha afirmación creemos que habría dos tipos de intereses distintos pero que confluirían en la misma medida de suspensión del procedimiento:

Por un lado, **el interés general** dirigido a aplicar una legalidad amparada constitucionalmente y permitir dar cumplimiento legal a la función de ejercer la gestión tributaria liquidatoria y recaudatoria.

Asimismo, **el interés particular**, afectado por la inseguridad jurídica, pero, que al mismo tiempo le permita el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias de acuerdo con los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Respecto al interés público, en el ámbito tributario el acto que se pretende suspender es un crédito afecto al sostenimiento de los gastos generales y, por tanto, portador paradigmático del interés general.

Siguiendo este razonamiento, para VARONA ALABERN la suspensión de dichos actos tributarios se presenta como amenaza a la efectividad de la recaudación debida y que la Administración debe garantizar como servidora del interés público.

Por tanto, las limitaciones tradicionales que, en aras de garantizar el cobro de las deudas se imponen a la Administración Tributaria para conceder la suspensión, deben en este caso servir para fundamentar precisamente la suspensión del procedimiento aplicativo del tributo. Como expresa dicho autor, “...no cabe duda de que la suspensión de las liquidaciones del IIVTNU, cuando los tribunales impiden en todo caso su exigencia a los Ayuntamientos, opera como un instrumento de autodefensa del ente local encaminado a asegurar la recaudación del tributo”²⁸⁹.

²⁸⁹ VARONA ALABERN, J.E., “Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad”. *Tributos Locales*, Monografía nº 4, 2018, págs. 189-190.

Por otro lado, no podemos olvidar que el interés general podría sufrir igualmente por la adopción de esta medida, en el sentido del daño irreparable derivado de la suspensión masiva de liquidaciones de cierta relevancia económica para las arcas de la Hacienda Pública local. En este sentido y teniendo en cuenta dicho límite, podíamos argumentar la seria problemática económica que puede suponer para los

A juicio de VARONA ALABERN, el artículo 56.3 letra i) de la LPACAP proporciona la cobertura suficiente, no sólo para la protección de los derechos de los interesados, sino para garantizar la efectividad de las resoluciones administrativas (cobertura que, por otro lado, reconoce que no se encuentra en la LGT y normativa de desarrollo). Según el citado autor, la suspensión reuniría los requisitos exigidos por dicho precepto, esto es: sería eficaz, ya que serviría de garantía del cobro del tributo que, de otro modo, podría resultar perjudicado; asimismo sería proporcional, porque su equilibrio derivaría de no adoptar una decisión radical de exigir o no el tributo, habida cuenta de la postura de los tribunales que paralizan su aplicación en espera de la modificación legal; y finalmente sería poco onerosa, ya que evitaría el pago inmediato de la deuda por el contribuyente.

Por último, estima que la motivación proviene precisamente de la incertidumbre a la que el TC ha llevado a los Ayuntamientos y contribuyentes con su fallo de 11-5-2017, pero sobre todo a los primeros, a los que no se permite liquidar hasta la reforma legal. Este bloqueo perjudicial para los intereses municipales, (y para los públicos por descontado), y el peligro de paralización judicial por los incontables recursos, pueden ser compensados con la referida suspensión, que “opera como mecanismo de defensa proporcionado y totalmente justificado que permite a los Ayuntamientos afrontar la lamentable situación de indefensión en la que se encuentran”²⁹⁰.

Hemos de hacer notar que dicha postura resalta lo positivo para la Administración al garantizar la recaudación de las deudas, es decir, incide en el interés público y general de la adopción de la medida. Pero no hay duda, de que en esa proporcionalidad que debe seguir su aplicación, ha de tener cabida el interés del particular en la no exigencia de unas deudas afectadas en su cuantificación por una declaración de inconstitucionalidad.

Ayuntamientos una declaración de inconstitucionalidad que afecta a la fórmula de cuantificación de la base imponible de un tributo local de relevancia para los ingresos municipales.

²⁹⁰ VARONA ALABERN, J.E., “Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad”, ob. cit. págs. 190-191.

Es por ello que, una vez expuesto que tanto el interés público como el del particular comparten el fin común de adoptar la medida provisional, procede valorar ahora la presencia de los otros dos criterios o fundamentos de la justicia cautelar, que quizás resalten más el beneficio para el particular que puede reportar la suspensión del procedimiento tributario en torno al IIVTNU.

Respecto el *periculum in mora*, concurre en este caso al evitar el peligro de la pérdida jurídica que produciría la ejecución del acto consistente en la irrelevancia o imposibilidad de ejecutar la resolución final, en clara vulneración de la efectividad del derecho a la tutela judicial. En el caso estudiado parece que, tal y como expresa el propio Consell Tributari, la adopción de la medida provisional conseguiría *“la plena consecución de los objetivos que, con carácter general se vinculan a la propia resolución, es decir, que logre ser efectiva, que consiga su propia finalidad que no es otra, en este caso, que declarar cuál es la verdadera situación del contribuyente respecto de la sujeción al impuesto”*. En definitiva, que *“la medida provisional a adoptar tenga como finalidad asegurar la eficacia de la resolución que debe poner fin al procedimiento administrativo en el que se inserte.*

La primera vinculación del *periculum in mora* es con la exigencia de la celeridad (derivada del valor superior de la justicia) en la respuesta al ciudadano. La irremediable duración del proceso tanto administrativo como sobre todo judicial, unida a la vigencia del principio de ejecutividad de los actos administrativos puede dar lugar a situaciones dañosas para la parte recurrente, de forma que la eventual reparación de las mismas por resolución final favorable a sus intereses pueda acabar siendo jurídicamente costosa o fácticamente imposible.

Todo ello creemos que concurre en el supuesto de hecho analizado, teniendo en cuenta además que el retardo en la respuesta de la Administración, sobre todo en los procedimientos de revisión tributaria viene motivado, no tanto por la demora administrativa en la tramitación de los procedimientos, sino, sobre todo, por la situación de incertidumbre a que ha abocado la declaración de inconstitucionalidad de los

preceptos del TRLRHL. El pronunciamiento del TC ha sumido a los Ayuntamientos en una situación en la que, sin poder renunciar a su legítima y constitucional función de gestionar la contribución de los ciudadanos a los gastos públicos, acaban optando por una solución intermedia de demorar los plazos máximos de resolución, sin adoptar una respuesta concreta pero tampoco suspendiendo formalmente la tramitación de las actuaciones. Esta forma de actuar, además de no poder prolongarse en el tiempo, supone también trasladar al particular la incertidumbre sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, amén del coste de mantener viva su acción revisora ante los tribunales, con evidente perjuicio para su derecho a la tutela judicial efectiva²⁹¹. Por todo ello, una respuesta con celeridad como decretar la suspensión parecería que, en principio podría evitar esas consecuencias dañinas para el particular.

En cuanto al segundo de los criterios, el *fumus boni iuris*, la cuestión nuclear se centra en unas deudas tributarias (liquidadas o autoliquidadas), que, en tanto se defina por el legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, han sido determinadas en base a un método declarado inconstitucional siempre que supusiera exigir la deuda sin existir aumento de valor del terreno.

Y en este punto, nosotros pensamos que podría deducirse, en esta situación de completa incertidumbre, la existencia de una apariencia de buen derecho que disfrutarían las innumerables peticiones de nulidad de las deudas liquidadas, en base a la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas en virtud de las cuales fueron calculadas.

Así parece considerarlo el propio Consell Tributari cuando expresa que, en casos como el presente, *“la ley y el derecho requieren adoptar medidas que sin quebrantar la legalidad tributaria consigan un resultado que se adapte a la posición concreta del contribuyente,*

²⁹¹ Es esta una de las negativas consecuencias a las que avoca la doctrina prospectiva de los pronunciamientos del TC en esta materia, con la consiguiente carga para los particulares de mantener viva la acción para poder verse amparados por los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad.

que entiende que no lo es por no haber realizado el hecho imponible en los términos declarados por el Tribunal Constitucional”.

El reflejo e influencia de la apariencia de buen derecho en un tema tan actual y conflictivo parece alumbrar el resurgimiento del *fumus boni iuris* como criterio esencial que subyace en el fondo de esta propuesta de suspensión de las actuaciones administrativas. Y ello, habida cuenta de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos del TRLRHL sobre la cuantificación de la base imponible del IIVTNU, **en todos aquellos casos de aportación por el particular de indicios probatorios del decremento de valor del terreno.** La improcedencia de utilizar normas declaradas inconstitucionales en estos casos, nos permite concluir con la más que justificada apariencia de buen derecho de quien reclame contra una liquidación/autoliquidación afectada por la aplicación de dicha normativa, a fin de obtener la suspensión de la tramitación del procedimiento de revisión.

Por tanto, bastaría la existencia de esa situación jurídica con probabilidad cualificada de estar amparada por la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango de ley para, sino anular sí al menos suspender la ejecutividad y ejecutoriedad de unas deudas liquidadas. Todo ello en espera de la necesaria adaptación de la normativa por el legislador estatal, ya que, la concreción de la existencia de incremento de valor o el decremento no puede ser llevada a cabo por órgano distinto al que tiene atribuida la potestad legislativa.

Creemos que se daría una cierta identidad de esta situación con aquéllas admitidas comúnmente por la doctrina jurisprudencial de nulidad de un acto dictado en cumplimiento o ejecución de una norma o disposición general, declarada previamente nula de pleno derecho. Si a ello unimos, el hecho de que, el confusionismo provocado por el contenido de la STC de 11 de mayo de 2017 ha dado lugar a pronunciamientos judiciales diversos, ya algunos anulatorios de liquidaciones practicadas, se daría también

la concurrencia de otro de los supuestos admitidos del *fumus boni iuris*, al impugnarse un acto idéntico a otro que ya fue anulado jurisdiccionalmente²⁹².

En conclusión, de la adopción de la medida provisional se podría deducir la concurrencia de los criterios tradicionales de la justicia cautelar:

- El *periculum in mora*, de forma que, al no pronunciarse la Administración por la desestimación de los recursos y reclamaciones, permitiría llegado el momento actuar con certidumbre conforme a la norma ya modificada por el legislador, por lo que nada se perdería para el particular en caso de resolución final, estimatoria de sus pretensiones.
- Se daría cobertura adecuada a la pretensión que goza de apariencia de buen derecho o de probabilidad cualificada, habida cuenta de la declaración de inconstitucionalidad de la que adolecería en determinados casos la norma utilizada para calcular la base imponible de la deuda controvertida:
- Finalmente, la proporcionalidad que estaría detrás del tercer eje de la justicia cautelar como es la ponderación de intereses, en este caso no necesitaría de

²⁹² En esta misma línea, podría pensarse que el *fumus boni iuris* estaría justificado sobre todo a la vista de la postura, entre otros del TSJ de Madrid (Sentencia de 17 de julio de 2017) que no dudaba en declarar nula toda deuda, liquidada o autoliquidada en función de los preceptos afectados del TRLRHL, con independencia de la prueba o no del decremento o ausencia de incremento de valor del terreno.

Sin embargo, creemos que acceder a la medida provisional en todos y cada uno de los expedientes, con independencia de las circunstancias concretas de cada transmisión, sería conceder el mismo beneficio de la duda a supuestos en los que no se pone en duda la existencia de incremento, y, por tanto, la sujeción al impuesto sin que se aporte nada que acredite lo contrario, frente a todos aquellos con apariencia de buen derecho o al menos indiciaria y de probabilidad cualificada, en los que se hace el esfuerzo de aportar acreditación de inexistencia de incremento o existencia de decremento.

Así lo entendió el TS como ya hemos visto, y tras la resolución de los recursos de casación por SSTs de 9 y 18 de julio de 2018, 12 de diciembre de 2018, etc., acabó rechazando esta línea maximalista del TSJ de Madrid entre otros, despejándose en parte el panorama en el ámbito de la revisión en vía administrativa y económico-administrativa. Ello que ha permitido el levantamiento de la suspensión a buena parte de los expedientes en tramitación no amparados por la interpretación del Alto Tribunal sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017.

encontrar un punto de equilibrio entre interés público y privado ya que ambos confluirían en la necesidad de la medida, aun por distintos motivos naturalmente.

4.) Valoración de la adopción de la medida provisional.

En cuanto a la aplicabilidad en la práctica de dicha medida provisional, hemos de matizar que formalmente fue aplicada de forma efectiva por el Ayuntamiento de Barcelona a los expedientes de aplicación de los tributos previa aceptación de la medida por el particular, al menos hasta que, a raíz de las SSTS de julio de 2018 ya citadas, se levantó parcialmente la suspensión respecto a todos aquéllos expedientes no amparados por la interpretación del Alto Tribunal sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017.

Asimismo, debemos dejar constancia de que, de la misma forma que por el Ayuntamiento de Barcelona se acogió dicho mecanismo recomendado por el Consell Tributari, no nos consta igual seguimiento en otros municipios con Órganos económico-administrativos si quiera de la misma Comunidad Autónoma²⁹³.

Hechas las anteriores matizaciones, en un principio, las ventajas que reportaría la adopción de la medida cautelar de suspender los procedimientos de aplicación (gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos) y de revisión tributaria, se podrían resumir en las siguientes:

1. Acabar con la incertidumbre sobre la actuación de los Ayuntamientos a la que les ha sumido la STC de 11-05-2017, adoptando un criterio firme y sabiendo a qué

²⁹³ En este sentido la postura mayoritaria de los municipios ha sido la de demorar la tramitación y resolución de los expedientes pendientes que aportaban algún tipo de prueba sobre el decremento del valor de los terrenos del inmueble objeto de transmisión, a la espera de la modificación de la normativa declarada inconstitucional y/o de la doctrina legal del TS. Es cierto que en un principio el resultado práctico puede parecer similar al tratarse en realidad de una suspensión tácita no formal, adoptada sin iniciativa del particular.

atenerse ambas partes de la relación jurídico-tributaria. Supone adoptar una medida de prudencia que redundaría en beneficio de los legítimos derechos de los particulares, ante la aplicación del pronunciamiento del TC.

2. Esquivar el riesgo de tener que asumir una facultad de determinar qué pruebas acreditarían o no la existencia o inexistencia de incremento, evitando así desempeñar un papel que, según deja clara la STC, sólo corresponde al legislador y nunca al gestor, aplicador de la ley o juzgador.
3. Al fin y al cabo, esta medida provisional, no es más que la formalización y adopción en firme de una manera de actuar que, en la práctica y de forma tácita ya estaban adoptando la mayoría de Ayuntamientos, al demorar la resolución de los procedimientos de aplicación y revisión tributaria, los cuales siguen acumulándose día tras día y sin rumbo claro que tomar.
4. También supondría actuar sobre seguro y con garantías judiciales de cara al *iter* procesal que inevitablemente y de forma masiva ya se produce ante cualquier expediente por IIVTNU, por lo que, llegado el momento, permitiría a la Administración actuar conforme a la norma ya modificada por el legislador. Todo lo cual excluiría evidentemente la avalancha de procesos judiciales.

Ahora bien, siendo loables, eficaces y aún fundamentados los fines perseguidos por la medida, ésta no está exenta de problemas no menos importantes.

Desde el punto de vista sustantivo o de derecho material, de la propia fundamentación de la aplicación de medidas provisionales acudiendo al amparo del artículo 56.1 de la LPACAP se deduce que dicho mecanismo no estaría diseñado por el legislador para supuestos como el que nos ocupa.

Pensemos por ejemplo que las medidas provisionales están diseñadas para supuestos de una urgencia inaplazable necesariamente exigida. Pues bien, la modificación legislativa en el que se funda la adopción de la medida y a la que se fía el plazo de duración de la misma, es de incierta aprobación y de efectiva prolongación en el tiempo.

Por otro lado, el artículo 56.4 de la LPACAP advierte que, “*No se podrán adoptar medidas provisionales que puedan causar perjuicio de difícil o imposible reparación a los interesados o que impliquen violación de derechos amparados por las leyes*”. Respecto de lo que se puede considerar un perjuicio de difícil o imposible reparación, la jurisprudencia considera que son aquéllos impositivos y gravemente obstaculizadores del disfrute del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, e incluso del efecto útil de una posible sentencia estimatoria de la pretensión (STSJ de 22 de mayo de 2001).

Pues bien, en el ámbito de la justicia cautelar (al que no parece pertenecer este supuesto de medidas provisionales, aunque su resultado pudiera ser similar), resulta significativo que justamente uno de los dos supuestos legales admitidos de suspensión sin garantías en materia tributaria sea que la ejecución del acto cause perjuicios de imposible o difícil reparación para el particular. Dicho de otro modo, lo que justifica en este último caso la adopción de la suspensión es lo que se requiere que no exista para poder adoptar la medida provisional.

Asimismo, si repasamos el listado de las medidas provisionales no tasadas del apartado 4 del artículo 56 observaremos que se remite a la LEC. Pues bien, los supuestos que se relacionan dudamos puedan asimilarse o asemejarse al supuesto de suspensión de tramitación de los procedimientos tributarios de aplicación y revisión de los tributos, ya que apuntan a contenidos y finalidades distintas a las que se pretenden. Lo más aproximado se referiría a la suspensión temporal de actividades, lo cual parece en todo momento pensado para medidas provisionales a adoptar frente a una actuación o actividad del particular, no al contrario como en el ámbito de la justicia cautelar. Por lo que decaería en cierto modo la fundamentación basada en adoptar dicha medida

suspensiva a favor de los derechos y garantías del particular, sino más bien al contrario²⁹⁴.

Y finalmente está la necesidad de que los órganos de gestión tributaria se comprometan en firme a asumir su responsabilidad de no liquidar ni exigir deuda alguna por dicho concepto tributario durante un plazo desconocido, haciendo omisión de sus funciones legalmente atribuidas, con la consecuencia, esa sí real, inmediata y “ex lege” del riesgo de prescripción de la acción liquidatoria y recaudatoria del impuesto. Nada se prevé en la normativa tributaria aplicable que permita descartar la prescripción de ambas acciones, o, dicho de otra forma, dudamos que quedara a salvo la prescripción durante todo el período suspensivo.

Por otro lado, tampoco cabe tener la seguridad de que los órganos judiciales no entiendan que la suspensión pueda equivaler a un silencio negativo con la consiguiente desestimación presunta, habida cuenta precisamente de que dicha suspensión, más que medida cautelar sería provisional no amparada en alguna de las circunstancias previstas en la normativa tributaria legal sobre suspensión sin garantías en el ámbito tributario.

²⁹⁴A este respecto y en cuanto a la posible aplicación de lo expuesto en el artículo 43 de la LEC, sobre la prejudicialidad en relación con la suspensión de una liquidación tributaria, cuando previamente se había impugnado la norma en la que se basaba, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de noviembre de 2011 expuso que había que ajustarse al criterio contenido en la STS de 28 de Junio de 2005. Y dicho pronunciamiento del Alto Tribunal fijaba la siguiente doctrina legal:

“La suspensión del procedimiento por prejudicialidad prevista en el artículo 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil no es supletoriamente aplicable a la jurisdicción Contencioso-Administrativa en aquellos supuestos en los que la cuestión previa a dilucidar consiste en la determinación sobre legalidad o validez de una disposición de carácter general de rango reglamentario”.

El art. 43 de la LEC se refiere a la prejudicialidad civil e integra una laguna legal existente en nuestro sistema, estableciendo ahora que “cuando para resolver sobre el objeto litigioso sea necesario decidir acerca de alguna cuestión que, a su vez, constituya el objeto principal de otro proceso pendiente ante el mismo o distinto tribunal civil, si no fuere posible la acumulación de autos, el tribunal, a petición de ambas partes o de una de ellas, oída la contraria, podrá mediante auto decretar la suspensión del curso de las actuaciones, en el estado en que se hallen, hasta que finalice el proceso que tenga por objeto la cuestión prejudicial”.

Desde el punto de vista meramente procedimental, acudir a dicho precepto supone articular un procedimiento “*ad hoc*” no del todo prefigurado en la norma para este concreto supuesto.

En este sentido, como ya hemos dicho, la iniciativa ha de partir del órgano de gestión que ha de diseñar dicho procedimiento y que implique todos los ámbitos de la gestión tributaria en su más amplio sentido. La instrumentalización del procedimiento podría no resultar tan sencilla como aparenta.

Con carácter previo exige la plena conformidad del órgano encargado de la gestión tributaria, y a partir de ahí la iniciativa sería de ese órgano, asumiendo las consecuencias antes citadas derivadas de la decisión de no ejercer la potestad de gestión tributaria, ni de liquidar ni de recaudar, es decir, de dejar en suspenso el ingreso por el IIVTNU en las arcas municipales “*sine die*”, lo cual siempre es una decisión no fácil de tomar.

En definitiva, se echa en falta una mayor concreción de esas consecuencias que, tanto pueden afectar al círculo de intereses y derechos del particular como a la suspensión del ejercicio de la potestad de gestión tributaria del Ayuntamiento.

5.) Reflexión sobre el carácter prospectivo de la doctrina del Tribunal Constitucional.

Una vez expuestas las dudas sobre la medida provisional, que no cautelar, de suspensión de procedimientos en concepto del IIVTNU, pocos caminos se ofrecen en este ámbito tributario que amparen suficientemente los derechos de los contribuyentes que han pagado un impuesto cada vez más cuestionado en el ordenamiento jurídico.

En este sentido, hemos de reflexionar sobre el carácter prospectivo de la Jurisprudencia del TC, sobre todo respecto a los pronunciamientos en este ámbito tributario objeto de controversia.

El punto de partida es el artículo 40.1 de la LOTC, que impide revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.

Pero es el artículo 32.6 de la LRJSP, el que consagra los efectos prospectivos de toda sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma al producir efectos desde la fecha de su publicación, salvo que en ella se establezca otra cosa.

Y el ejemplo evidente y actual lo tenemos en la STC nº 126/2019 de 31 de octubre (ES:TC:2019:126), uno de los últimos hitos en materia de la constitucionalidad del IIVTNU.

Se trataba de un supuesto en el que el TC consideró que:

“En aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo”.

En el Fundamento de Derecho Quinto letra a), de la citada Sentencia se establece sobre sus efectos que:

“...la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente (...)”.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (...) únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”.

Desde el respeto al principio de seguridad jurídica invocado, y por coherencia con el carácter parcial del supuesto de inconstitucionalidad proclamado de forma expresa por el TC, lo cierto es que el alcance prospectivo del fallo creemos erosiona los derechos de los particulares.

Por un lado, implica la carga para el particular mantener viva la acción de revisión, sobre todo en vía jurisdiccional, para ver eventualmente satisfecho su derecho ante la inconstitucionalidad de la norma utilizada para cuantificar la base imponible de la deuda que se le exigió y/o abonó. En este sentido, podríamos establecer un paralelismo, dentro del ámbito de la justicia cautelar, con la exigencia de garantías en todo caso para suspender la ejecución de un acto tributario. Los costes de aportar una garantía se asemejarían a los de que debe soportar el contribuyente para mantener viva la acción contra la deuda en concepto de IIVTNU, en ocasiones, de forma muy prolongada en el tiempo.

Por otro lado, y respecto al que ya nada puede hacer por no haber impugnado en tiempo y forma, estamos ante una especie de vicio del consentimiento, ya que, al fin y al cabo, el particular queda perjudicado sufriendo un daño antijurídico en el sentido de entender firme y consentido un acto por haber creído y confiado en la conformidad a derecho de una norma que es declarada posteriormente inconstitucional²⁹⁵.

²⁹⁵ No obstante, y en opinión de NAVARRO SANCHÍS, nada puede confirmar que ese efecto prospectivo pueda condicionar la respuesta que a buen seguro deba dar el TS en interpretación de ese pronunciamiento, o la libertad del Alto Tribunal para acudir al artículo 217 de la LGT, admitiendo la revisión por nulidad de

pleno derecho en todos aquéllos supuestos de liquidaciones firmes y consentidas practicadas al amparo de una norma inconstitucional. La declaración de efectos prospectivos de la STC de 31 de octubre se aplica, no sólo a los casos en que haya sentencia firme, sino también un acto administrativo firme y consentido. En opinión del citado autor, se trata de una cuestión de legalidad ordinaria. NAVARRO SANCHÍS; F.J., “*Novedades del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*”, Ponencia dentro del XIV Encuentro Nacional de Órganos Económico-administrativos. Madrid, diciembre 2019.

PARTE SEGUNDA:
LA SUSPENSIÓN SIN APORTACIÓN DE GARANTÍAS
EN LAS DISTINTAS VÍAS DE REVISIÓN TRIBUTARIA.

CAPÍTULO PRIMERO:
LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN EL ÁMBITO
TRIBUTARIO

I.) Planteamiento.

Una vez expuestos los fundamentos de la justicia cautelar, ya dentro del ámbito tributario el análisis del régimen jurídico de la suspensión sin garantías en cada una de las esferas de revisión tributaria, tiene dos objetivos: **subsumir los valores y principios de la institución en cada uno de supuestos reconocidos por el legislador; y hacer una valoración crítica sobre el recorrido normativo y jurisprudencial que puede llegar a tener la suspensión sin garantías hacia una efectiva igualdad de armas frente al privilegio de la autotutela administrativa.**

En este sentido procede partir de la **Declaración de Granada de 15 de mayo de 2018**, en la que los Ponentes, al plasmar sus dudas sobre el funcionamiento de la Hacienda destacaban la vulneración entre otros del principio de igualdad. En virtud del mismo no debe resultar incompatible la prerrogativa tradicional de la Administración Tributaria en

defensa del crédito público con una igualdad de armas con el particular, en el caso de disconformidad del mismo con la actuación administrativa²⁹⁶.

Hemos señalado cómo el privilegio de ejecutividad del acto administrativo debe ser objeto de una reinterpretación o flexibilización durante el proceso de revisión del acto al amparo del derecho fundamental a la tutela judicial, siendo la suspensión cautelar (aun cuando no la única) la figura que permite dar efectividad a ese derecho.

Dicho de otro modo, el privilegio rige en plenitud en tanto no haya disconformidad del particular con los actos administrativos, todo ello fundamentado en el principio de eficacia de la actuación de la Administración. Pero, una vez impugnado el acto, debe hacerse efectivo el derecho a recurrir y lograrse una igualdad de armas en un proceso contradictorio, lo cual creemos que es plenamente predicable no sólo en vía judicial sino en la vía de revisión administrativa y económico-administrativa.

En cuanto al reconocimiento específico de los supuestos de suspensión sin garantías en los procedimientos de revisión tributaria, cabe apuntar que, la posición del legislador no es tan restrictiva como la que inspiraba la regulación anterior, (tanto administrativa como

²⁹⁶ En concreto las reflexiones de la citada Declaración en torno a la desigualdad de armas en el ámbito tributario es contundente:

“3. El principio de igualdad exige, más allá de los privilegios que deban ser reconocidos a la Administración tributaria en función de los intereses públicos que defiende, que ambos sujetos de la obligación tributaria se encuentren en un plano de igualdad porque se conectan en el ámbito de una verdadera relación jurídica bilateral. Como hemos señalado, el contribuyente, expresión que equivale a la de ciudadano, no está sometido en el cumplimiento de sus deberes tributarios a una especial relación de poder.

4. El tránsito desde la relación tributaria considerada como una relación jurídica de especial sujeción hasta su configuración como una relación jurídica obligacional con derechos y deberes recíprocos entre los sujetos implicados, no se produjo en un día, sino que fue un proceso que duró casi un siglo, y fue provocado sobre todo por la labor paciente de la doctrina y la jurisprudencia.

Pues bien, existen indicios suficientes como para poder decir que, en este campo, se ha producido una involución. Dicho de una forma clara y terminante: la Administración Tributaria española no contempla a los contribuyentes como ciudadanos sino como súbditos”. Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018, págs. 7-8.

la ya específicamente tributaria), lo cual se debe fundamentalmente a la doctrina jurisprudencial en la materia a remolque de la justicia comunitaria.

No obstante, parece que en el legislador tributario dominaba desde un principio la cautela o prevención en aras a la protección del crédito público, siendo la doctrina la vanguardia en la elaboración de unos criterios más flexibilizadores para el reconocimiento de la medida cautelar. Tradicionalmente se ha exigido garantía para suspender un acto tributario, lo cual supone una carga económica para el particular que no hace más que ejercer su legítimo derecho a defender sus intereses. En ese sentido, el principio de igualdad en la relación jurídico-tributaria al que aludía la Declaración de Granada de 15 de mayo de 2018, parece resentirse.

De esta forma, entendemos que, la suspensión con garantías, que responde a un automatismo legal, el crédito público no “sufre” la incertidumbre de su impago final, evitando en gran medida esa tensión con la autotutela ejecutiva. Por el contrario, los fundamentos jurídicos de la suspensión en su modalidad de dispensa de garantías se tensionan más hasta casi seguir un camino distinto. El privilegio de autotutela, hasta entonces amparado por la garantía del crédito público, ve igualar su posición al interés privado, fiando su ejecución a la resolución final del proceso entablado por el particular en ejercicio de su derecho a la tutela judicial ejercida de forma efectiva mediante la suspensión del acto.

Por ello en esta modalidad de suspensión sin garantía donde existe pues más posibilidad de desarrollo y recorrido científico y doctrinal, a través de principios como el *fumus boni iuris*, que permitan sacar la medida cautelar del rígido corsé normativo, limitado a los supuestos legales (amen del caso de las sanciones), tanto en el ámbito de revisión administrativa como en vía de revisión tributaria.

En los actos tributarios la prestación de caución habilita para obtener la suspensión debido al reconocimiento implícito por la Administración de que la ejecutividad de tales actos produce perjuicios a los interesados, en tanto no se producen para la Hacienda Pública cuando el importe de la deuda queda suficientemente garantizado. Por otra parte,

no cabe duda de que el afianzamiento de la deuda tributaria ofrece un amparo cualificado para la protección de los intereses públicos.

II.) Evolución normativa.

La institución de la suspensión en el ámbito tributario no puede sustraerse a las fuentes de derecho administrativo común y de la legislación rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa, en tanto que las especialidades del acto tributario se han ido plasmando en una lenta evolución normativa, acompañada de una restrictiva doctrina jurisprudencial.

En este sentido pueden distinguirse varias etapas significativas paralelas a la flexibilización del privilegio de autotutela administrativa.

-En una etapa preconstitucional, la efectiva regla de la no suspensión de los actos impugnados ha tratado de justificarse por el peligro de paralización administrativa que derivaría de la regla contraria, con apoyo añadido en la lentitud de la justicia administrativa. Justamente, SANTAMARÍA PASTOR ha criticado tal razonamiento, advirtiendo que no resulta de recibo que el Estado cargue sobre los ciudadanos las consecuencias negativas de una desatención histórica del poder hacia el aparato judicial. El privilegio de la no suspensión, además, crea en las Administraciones un interés en que continúe la lentitud y el anquilosamiento de las tareas jurisdiccionales²⁹⁷.

Pero en vía tributaria las prevenciones del legislador en esta etapa se trasladan no sólo a la demora injustificada en la tramitación de los procedimientos, sino que ponen el acento en los perjuicios económicos derivados de la suspensión.

Al exponer el recorrido normativo de la justicia cautelar con anterioridad a la etapa preconstitucional, destacaba la dificultad de que el legislador reconociera limitaciones al

²⁹⁷ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob.cit., pág. 1614.

principio general de la ejecutividad de los actos administrativos que formaba parte del privilegio de autotutela de la Administración Pública. No obstante, el camino hacia el reconocimiento normativo ya específicamente de la suspensión sin garantías aun ha sido más complicado si cabe, debido al recelo del legislador en este ámbito.

En este sentido, dicha actitud podría deberse a que se consideraba que toda pretensión de suspender el pago de un tributo tenía como fin último eludir o demorar el pago de la deuda por los particulares. Pero más decisiva que dicha desconfianza hacia los particulares pudiera ser la convicción de que todo lo que no fuera el ingreso inmediato suponía un perjuicio para la Hacienda Pública.

A dicho panorama se añadía la idea generalizada hasta entonces de que el perjuicio que puede suponer la ejecución de un acto tributario siempre era susceptible de ser valorado económicamente (las deudas tributarias por su liquidez son fácilmente reparables), por lo que la indemnización al particular, llegado ese caso, evitaba la necesidad de su suspensión.

De todo lo anterior cabe concluir con la **discrecionalidad** que imperaba en la toma de la decisión de la suspensión por parte de la Administración, tendente casi siempre a la denegación, pero sin una motivación suficiente sino siempre genérica (los perjuicios para la Hacienda Pública por la falta de ingreso de las deudas tributarias), y no referida a las circunstancias concretas de cada caso enjuiciado.

Es cierto que ya desde la LJCA de 1956, y a través del artículo 122 se introdujo por vez primera la relevante alusión a los supuestos de daños y perjuicios de imposible y difícil reparación como motivo de excepción al privilegio de no suspensión del acto administrativo en caso de recurso. Pero como ya se expuso en su momento, los problemas prácticos para la flexibilización en el régimen de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, llegaría a frustrar en parte dichas expectativas.

- Al hilo de lo anterior, y en lugar de ser continuadora del pionero artículo 122 de la LJCA de 1956, tanto el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el

que se articulaba la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, como el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA), supusieron incluso un retroceso en la justicia cautelar en el ámbito tributario.

En primer lugar, el artículo 81.1 del RPREA, sobre la suspensión y caución, disponía de forma parca que:

“Uno. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma en que previene el presente artículo, el importe de la deuda tributaria.

Es decir, no sólo limitaba la suspensión a la denominada automática mediante la prestación de garantías y además a las taxativamente citadas en el apartado cuatro del citado precepto (Depósito en dinero efectivo..., aval o fianza de carácter solidario o fianza personal y solidaria), sino que, lo que ahora más nos interesa, excluía cualquier posibilidad de suspensión sin garantías.

Como destaca algún autor²⁹⁸, dicha situación contrastaba con el régimen previsto en la esfera local respecto al recurso de reposición en la redacción originaria del artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), que admitía la suspensión sin garantías aun en condiciones muy restrictivas.

²⁹⁸ CHECA GONZÁLEZ. C., “Suspensión sin prestación de garantías: actos de contenido económico, de otros actos administrativos y por errores materiales, aritméticos y de hecho” *Reclamaciones y Recursos tributarios*. Capítulo VI. Editorial Aranzadi, 1997, pág. 248.

En efecto, según dicho precepto, “*En casos muy cualificados y excepcionales, podrán, sin embargo, las Entidades acreedoras acordar discrecionalmente, a instancia de parte, la suspensión del procedimiento, sin prestación de garantía alguna cuando el recurrente alegue y justifique en su solicitud la imposibilidad de prestarla o demuestre fehacientemente la existencia de errores materiales o aritméticos en los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales*”. En este sentido procede destacar el carácter pionero de dicha normativa en el reconocimiento de la suspensión automática del acto en el ámbito tributario, y que se remontaba ya incluso al artículo 727.6 de la Ley de Bases de Régimen Local de 24 de junio de 1955, que imponía la suspensión previa prestación de garantía.

Únicamente y desde una justificación más económica, el artículo 53 del Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, por el que se modificaba determinados artículos del Reglamento General de Recaudación, del Real Decreto por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo y del Real Decreto por el que se desarrolla determinadas directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, reconocía en el ámbito de los aplazamientos la posibilidad de la suspensión sin garantías si el deudor careciera de medios suficientes para garantizar la deuda, y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública²⁹⁹.

Pero además de dicha normativa específicamente tributaria y recaudatoria, no podía olvidarse la remisión a la normativa administrativa general del artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 que admitía igualmente la suspensión de la ejecución del acto que pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, o cuando la impugnación se fundamentara en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho.

En este punto, la remisión a las disposiciones generales del Derecho administrativo (ignorada por el legislador en la vía económico-administrativa), y sobre todo al espíritu del artículo 122 de la LJCA se fue articulando a través de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Cabe reseñar las Resoluciones como la de 23 de marzo de 1988, 15 de noviembre de 1988, 30 de marzo de 1989 y 5 de junio de 1990.

²⁹⁹ Esta diferencia de trato en la vía económico-administrativa, en donde sólo se contemplaba la suspensión previa prestación de garantía suscitó la crítica de la doctrina. Y así VARGAS MORENO y MOLINA, R., consideraban que esta circunstancia podía dar lugar a inconstitucionalidad por vulneración de los principios de legalidad, en su vertiente de jerarquía normativa, de seguridad jurídica, en su matiz de seguridad económica, de acceso a la tutela judicial y de presunción de inocencia. VARGAS MORENO, R. y MOLINA, R., “La no suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias por imposible prestación de la garantía en vía económico-administrativa”, *Gaceta Fiscal*, n.º.61, 1988, págs. 165 y ss.

Asimismo, la STSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 1993 (JT 1993, 1125) resultó significativa por extender la aplicación de los supuestos de suspensión sin garantías de la normativa administrativa general a la vía económico-administrativa, añadiendo el siguiente argumento: **negar a un Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) la posibilidad de suspender por perjuicios de imposible o difícil reparación equivaldría a vaciar de contenido y eficacia al artículo 122 de la LJCA de 1956, ya que, de producirse tales perjuicios, de nada serviría la facultad concedida al órgano judicial de haberse ejecutado ya el acto en la vía económico-administrativa previa**³⁰⁰.

Los avances que esta doctrina intentó trasladar a la normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo, son reseñables, sobre todo si se analiza la misma en un contexto inmediatamente postconstitucional, y en donde el legislador aun no se decidía a dar el paso a una verdadera relectura de la justicia cautelar hasta el momento vigente, a la luz del artículo 24 de la CE. No es lógico que, si en la vía contencioso-administrativa se admitía la suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación, no se admitiera en la vía económico-administrativa previa a la judicial.

Aun con todo, los efectos de dicha aportación hacia un verdadero equilibrio e igualdad de armas entre las partes en la relación jurídico-administrativa tributaria necesitarían cierto tiempo para hacerse más visibles, tanto en la normativa como en la propia jurisprudencia.

En efecto, sólo se admitía la suspensión si se garantizaba el importe de la deuda y, además, en la misma exigencia de caución se introducían tales condicionamientos y

³⁰⁰ CHECA GONZÁLEZ. C., “Suspensión sin prestación de garantías: actos de contenido económico, de otros actos administrativos y por errores materiales, aritméticos y de hecho”, ob. cit., págs. 248-250. En ese mismo sentido, GONZÁLEZ CARRERAS incide en que, una vez recibida la suspensión automática en vía judicial por paralelismo con la vía económico-administrativa, no tendría sentido el no poder recorrer el camino inverso consistente en que esta última recibiese de la impugnación judicial la posibilidad de declarar la suspensión de una liquidación sin prestación de garantías. GONZÁLEZ CARRERAS, F., “La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa”. *Quincena Fiscal*, nº.6, 1993, pág. 169.

requisitos que equivalían definitivamente a desequilibrar su posición frente a la Administración, antes siquiera de iniciarse el proceso propiamente dicho de revisión económico-administrativa.

No obstante, no se puede sino reconocer que la tendencia expuesta al menos significaba librarse de la rigidez del régimen cautelar en la vía económico-administrativa instaurado por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre y por el RPREA.

- Fruto del avance de dicha doctrina, **la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, cuya Disposición Adicional única 3 daba nueva redacción al artículo 22 del Real Decreto Legislativo 2795/1980**, en el sentido de que parecía imponer la prestación de aval si hubiera posibilidad de la misma, y en su defecto la prestación de cualquier otra garantía posible. Es relevante destacar que, esta última posibilidad de admitir otro tipo de garantías distintas al aval bancario, no suponen un coste adicional al contribuyente.

Pero más relevante aun es que, acto seguido se introduce la fórmula de los otros dos supuestos legales que, con mayores o menores matizaciones van a mantenerse hasta el día de hoy respecto a la posibilidad de suspensión sin garantías: excepcionalmente, si el Tribunal considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, o en caso de que el acto impugnado incurriera en error aritmético, material o de hecho³⁰¹.

³⁰¹ En efecto, dicho precepto establecía que:

“1. La ejecución del acto administrativo impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, (...) 2. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el Tribunal podrá decretar la suspensión, previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. (...) 3. El Tribunal podrá suspender la ejecución del acto recurrido, sin necesidad de garantía, cuando aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético material o de hecho”.

Sin embargo, fue con el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA de 1996), y su plasmación definitiva en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC), cuando la figura de la suspensión sin garantías se imbrica en el régimen cautelar tributario como manifestación legítima del derecho a la tutela judicial efectiva.

Como dice la propia Exposición de Motivos de la norma reglamentaria citada, las medidas introducidas iban encaminadas a flexibilizar el procedimiento, actuando, entre otros ámbitos, sobre el sistema de suspensión de la ejecución de actos recurridos³⁰².

De esta forma, el artículo 74 1 y 2, sobre las reglas generales de la suspensión del acto impugnado, partía de la regla general de la no suspensión la ejecución del acto impugnado por la mera interposición la reclamación económico-administrativa. A continuación, sí la admite previa aportación de garantías, lo cual es reafirmado en el siguiente artículo 75 que contempla la suspensión automática de los actos de contenido económico previa aportación de garantía suficiente.

Finalmente, el artículo 76.1 y 2 establecía que, en principio y como norma general el obligado tributario debía de acreditar, además de los perjuicios de imposible o difícil reparación, que no podía aportar ningún bien o bienes suficientes para garantizar la deuda impugnada.

No obstante, el segundo párrafo del apartado 2 contempló que “... *aun cuando el interesado no pueda aportar garantía con los requisitos anteriores, se podrá decretar la suspensión si se aprecian los referidos perjuicios*”.

³⁰² En la misma Exposición de Motivos se incide en el reconocimiento del supuesto de suspensión por errores de hecho en coherencia con el tradicionalmente existente en el Reglamento de Recaudación, “...y se introduce una nueva fórmula suspensiva basada en la posible ocasión de perjuicios que procede de una adaptación de lo dispuesto en la Ley 30/1992, si bien que dándole un carácter de excepcionalidad para el caso de que el interesado no pueda dar cumplimiento a lo previsto para la suspensión automática”.

En definitiva, con el RPREA de 1996 se reconoce que el derecho a la tutela judicial efectiva ampara el derecho de los contribuyentes a no sufrir perjuicios irreparables por la ejecución inmediata de un crédito tributario superiores a los derivados de la no suspensión del mismo. Es por ello que se articula un procedimiento incidental paralelo al principal en el que, mientras que se decide este último, el pago de la deuda tributaria queda en suspenso³⁰³.

Por tanto, es de destacar que en esta etapa **se admite por primera vez en el ámbito tributario la dispensa de garantía siempre que la ejecución inmediata del acto administrativo supusiera perjuicios de imposible o difícil reparación.**

En cuanto al recurso de reposición, seguía vigente el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamentaba el recurso de reposición previo al económico-administrativo, y que desarrollaba el artículo 160 a 162 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en su redacción entonces vigente.

Su artículo 11 seguía remitiéndose en su integridad sobre los supuestos de suspensión al Capítulo VI del Título IV del RPREA, que, como hemos visto, sólo contemplaba la suspensión automática con garantías tasadas, y sin mención alguna a la posibilidad de acceder a la medida cautelar sin necesidad de garantías.

Todo lo anterior culmina en la Ley 2/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, que institucionaliza, como gran avance en este *iter* normativo, la suspensión automática y sin garantías de las sanciones tributarias, en un intento de que el ordenamiento tributario se aproximara a la solución general del régimen administrativo sancionador común³⁰⁴.

³⁰³ No obstante, tal y como veremos más adelante dicha regulación no se desvincula, aun en el supuesto de suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación, de la necesidad de acreditar la imposibilidad de prestar caución, por lo que a dicho supuesto aun no se le daba total autonomía como parece otorgarle el legislador de la LGT.

³⁰⁴ Sin duda, en ello influyó lo paradójico que resultaba que la LRJAP y PAC reconociera la suspensión de las sanciones hasta su firmeza en vía administrativa como luego se verá, y, sin embargo, en vía de revisión tributaria se negase este mismo criterio.

-Por último, y con estos antecedentes normativos en el ámbito tributario llegamos al derecho positivo actualmente vigente en el ámbito específico de la revisión tributaria.

Y así, a los efectos que ahora nos interesa, el artículo 224 1 y 3 de la LGT, sobre la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, **consagra su automatismo previa prestación de garantía o cuando se trate de una sanción tributaria**. Asimismo, introduce un primer supuesto de suspensión sin garantía del acto recurrido, *“cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho”*. Dicha redacción coincide con la empleada en los artículos 216.d) y 220 de la propia LGT, que regula la rectificación de errores, como un procedimiento especial de revisión.

En cuanto a la regulación de la suspensión del acto impugnado en vía económico-administrativa, el artículo 233 de la LGT reproduce en esencia el régimen cautelar que en vía de recurso de reposición. De esta forma, establece en su apartado primero la suspensión de la ejecución del acto impugnado, tanto automática si de sanciones tributarias se trata como, en los demás casos, si se garantiza el importe de dicho acto exclusivamente con las garantías previstas en el apartado 2 (Depósito de dinero o valores públicos; Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; o Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria).

Sin embargo, el artículo 233.4 y 5 de la LGT, tras admitir la suspensión sin garantías por error aritmético, material o de hecho, **introduce la facultad del Tribunal de suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías**, *“cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”*.

Por último, **cabría añadir otro supuesto de suspensión sin garantía y automática incluido en el artículo 165.2 de la LGT en caso de deudas en período recaudatorio de apremio** y que ya con anterioridad considerábamos que encierra el reconocimiento del

fumus boni iuris, al tratarse de actos administrativos que adolecerían de causa de nulidad de pleno derecho³⁰⁵.

A nivel reglamentario y en desarrollo de dicha normativa legal, el artículo 39 del RRVA, establece que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, si bien se puede suspender la ejecución a solicitud del interesado:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la LGT, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 de este reglamento.
- b) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47.
- c) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

Asimismo, el artículo 40.2 del RRVA regula el caso en que se solicite la suspensión sin garantías en base a que la ejecución del acto pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación, obligando al particular a acreditar dicha circunstancia en escrito independiente, debiendo acompañar además los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión.

³⁰⁵ Y así el precepto citado establece que:

“2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago”.

Finalmente dicha regulación reglamentaria, desde el punto de vista estrictamente procedimental tiene su desarrollo en la RSEH, y en concreto en su apartado Cuarto 1.6 a) y 1.10 a) sobre los requisitos formales de la solicitud de suspensión sin garantías³⁰⁶.

En definitiva y como se puede observar, la LGT aplica el régimen de suspensión sin garantías, tanto en vía de revisión mediante reposición como mediante reclamación económico-administrativa, pero **con la importante salvedad de los perjuicios de imposible o difícil reparación, ausente como supuesto en el recurso de reposición.**

En cuanto a la traslación de la suspensión sin garantías al procedimiento administrativo común, el artículo 116 de la LPA, siguiendo la línea del artículo 122 y 124 de la LJCA de 1956, **proclamaba la no suspensión inmediata por la mera interposición de recurso, salvo en caso de perjuicios de imposible o difícil reparación.**

Con ese antecedente, la LRJAP y PAC, en su artículo 111 introdujo como condición a la suspensión, *“...la previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido...”*.

³⁰⁶ La RSEH, dispone en su apartado Cuarto que:

“1.6 Cuando se solicite la suspensión al amparo de lo dispuesto en el artículo 46 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, la pretensión del interesado se concretará haciendo constar, según proceda:

- a) La naturaleza, características y alcance de los perjuicios en los que se fundamenta la dispensa total o parcial del deber de constituir garantía.*
- b) El error material, aritmético o de hecho en cuya comisión se fundamenta la solicitud de suspensión”.*

Por su parte, en cuanto a la probanza de una u otra circunstancia alegada, el apartado 1.10 exige que deberá acompañarse documentación acreditativa de la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación o, en su caso, documentación acreditativa del error material, aritmético o de simple hecho.

Por último, el apartado Sexto.1 prevé sobre la suspensión automática sin garantías de la ejecución de los actos de imposición de sanciones tributarias por la interposición de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, hasta su firmeza en vía administrativa”.

Tradicionalmente el legislador en vía administrativa se ha anticipado respecto a otros ámbitos del ordenamiento jurídico, en concreto el tributario, ya que, junto a los perjuicios de imposible o difícil reparación ya de cierta tradición, se une el supuesto de que la impugnación del acto se basa en alguna causa de nulidad de pleno derecho.

Lo anterior supone **la aparición de la apariencia de buen derecho de forma expresa en la regulación positiva del régimen cautelar, sin duda por la influencia y recepción de la entonces cercana doctrina comunitaria.**

Asimismo, en el procedimiento administrativo común se ha mantenido la posibilidad de adoptar medidas cautelares necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros y la eficacia de la resolución o el acto impugnado. Por lo que, si de la suspensión pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, la suspensión sólo será posible previa prestación de caución o garantía suficiente para responder de ellos (apartado 4 del artículo 111).

Por tanto, y como decía MUÑOZ MACHADO, “el acuerdo de suspensión siempre pasa por una ponderación razonada entre el perjuicio que se causaría al interés público o a terceros con la suspensión, y el que se puede causar al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido. Cualquiera que sea la circunstancia concreta que se invoque para suspender, el balanceo de intereses anterior es inexcusable para que el acuerdo se ajuste a lo prevenido por la legalidad. Esa tensión entre el interés público y el privado se da siempre en estos casos”³⁰⁷.

Finalmente, el artículo 117 de la LPACAP, sobre la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, reproduce prácticamente lo dispuesto en la normativa anterior. En concreto, respecto a la suspensión sin garantías, tanto en los casos de perjuicios de

³⁰⁷ MUÑOZ MACHADO, S., “Actos administrativos y sanciones administrativas”. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*. Tomo XII, BOE. Madrid 2017, pág. 97.

imposible o difícil reparación o en caso de que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho.

Sin embargo, existe una cuestión para la suspensión de los actos administrativos dictados en estos procedimientos, y que parece haber pasado un tanto desapercibida, pero que guarda cierta relevancia. Nos referimos al artículo 108 que regula la suspensión de los actos en los procedimientos de revisión oficio, el cual dispone que:

“Iniciado el procedimiento de revisión de oficio al que se refieren los artículos 106 y 107, el órgano competente para declarar la nulidad o lesividad, podrá suspender la ejecución del acto, cuando ésta pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”.

Ya hemos dicho *ut supra* que la normativa anterior reconocía el *fumus boni iuris* como criterio a efectos de la suspensión del acto, pero ahora engloba, no sólo los supuestos contemplados en el artículo 106, --esto es, para los supuestos *strictu sensu* de revisión de oficio--, sino igualmente los supuestos de lesividad del artículo 107.

Se amplían de esta manera las facultades de suspensión que tienen los órganos de las Administraciones Públicas y que alcanzará no solamente a aquellos casos en que se invoque la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho sino igualmente de anulabilidad³⁰⁸.

³⁰⁸ Este precepto fue objeto de la enmienda nº 146 del Grupo de Izquierda Plural, cuya pretendida redacción era la siguiente:

- “2. *Iniciado el procedimiento de revisión de oficio al que se refiere el artículo 107, el órgano competente para declarar la lesividad no podrá suspender por sí mismo la ejecución del acto, pudiendo únicamente solicitar al formular la impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo que la autoridad judicial competente para conocer de la impugnación acuerde dicha suspensión cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación”.*

La justificación de esta enmienda era, que:

“De conformidad con el Dictamen del Consejo de Estado (apartado segundo.IV.29, págs. 94 a 96), se debe diferenciar el régimen de posible suspensión de la ejecución del acto que va a ser objeto de revisión de oficio de actos nulos o anulables (art. 106 del Proyecto de Ley) del régimen de posible

Asimismo, cabe destacar la reducción por la LPACAP del plazo para resolver sobre la suspensión de la ejecución del acto y notificar la resolución sobre la suspensión, que pasa de treinta días hábiles del artículo 111.3 de la LRJAP y PAC al plazo de un mes del actual artículo 117.3, armonizándolo con el plazo máximo de resolución del recurso potestativo de reposición. No obstante, y ya en relación a la medida cautelar que fuera solicitada, en ningún caso, el transcurso del plazo para resolver el recurso y su consiguiente desestimación por silencio administrativo conllevará la desestimación presunta de la solicitud de suspensión del acto recurrido³⁰⁹.

suspensión de la ejecución del acto que va a ser impugnado ante la jurisdicción contencioso-administrativa y, por ello, la Administración ha de cumplimentar previamente el trámite procesal de la declaración de lesividad (art. 107 del Proyecto de Ley).

En el segundo caso, la Administración actúa desprovista de sus habituales facultades resolutorias, pues en puridad no adopta ninguna decisión eficaz por sí misma, sino que se limita a efectuar una determinada declaración de lesividad a fin de cumplir un requisito procesal imprescindible para poder instar judicialmente la anulación del acto, cuestión sobre la que solo puede pronunciarse y decidir el órgano jurisdiccional, que por tanto, debe ser también quien decida sobre la eventual suspensión de la ejecución que le solicite la Administración al formular la impugnación.”

En el mismo sentido se expresa la enmienda nº 182 del Grupo Catalán, según la cual:

“No parece correcto extender la regla de posibilidad de suspensión de los procedimientos de revisión de oficio a los procedimientos de declaración de lesividad de actos anulables.

Y ello porque se trata de un procedimiento en el que la intervención de la Administración se limita precisamente a efectuar tal declaración, que se configura como requisito previo necesario para proceder a la ulterior impugnación del acto declarado lesivo en vía contencioso-administrativa. Se trata, por tanto, de un procedimiento peculiar que se articula en dos fases: una administrativa, orientada exclusivamente a que la Administración efectúe la declaración de lesividad, y otra jurisdiccional, en vía contencioso administrativa, encaminada a obtener un pronunciamiento judicial de anulación del acto que se ha declarado lesivo...”

En consecuencia, si la Administración desea suspender la suspensión de la eficacia del acto declarado lesivo cuya anulación pretende, tendrá que solicitar tal suspensión a la autoridad judicial, por ser ésta la única que puede resolver el fondo del asunto. Pues, en efecto, siendo el órgano jurisdiccional quien debe decidir sobre la eliminación o no del acto de que se trate, es también el único que puede pronunciarse sobre la suspensión de dicho acto...”

³⁰⁹ Tal y como expresa la Sentencia del TSJ Madrid de 14 de diciembre de 2009 (ES:TSJM:2009:16828), “Es conocida la doctrina jurisprudencial que otorga autonomía a este acto administrativo dentro del procedimiento, al poder producir indefensión al interesado, permitiendo su impugnación independiente, sin necesidad de esperar a la resolución” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Por último, el artículo 120 sobre la pluralidad de recursos administrativos, recoge una figura que responde más bien a motivos de eficacia y de oportunidad en la tramitación del procedimiento, ya que se refiere, no a la suspensión de la ejecución del acto sino a la suspensión del plazo para resolver³¹⁰:

Esta posibilidad introducida en la LPACAP que responde esencialmente a motivos de economía procesal, no deja de participar en el fondo en el principio o valor superior de la necesidad de celeridad como uno de los pilares que sustenta el edificio de la justicia cautelar frente al privilegio de autotutela.

En definitiva, puede observarse en esta evolución normativa una regulación de la justicia cautelar, (al menos en la modalidad de suspensión sin garantías), algo más avanzada hacia la igualdad de armas en el ámbito del procedimiento administrativo común frente al tributario, y, que, sin duda, trae causa de la especialidad de la naturaleza jurídica del acto tributario ausente del resto de actos administrativos.

III.) Particularidades de la suspensión en vía de revisión tributaria.

Una vez analizado el recorrido en el Derecho positivo de la institución de la suspensión, procede resaltar las peculiaridades en el ámbito tributario frente al régimen administrativo común.

Cuando se trata de un acto tributario, la regulación de la suspensión es diferente a la que diseña el legislador respecto a los recursos administrativos. Así ha sido tradicionalmente en razón a la naturaleza del objeto de las reclamaciones, pues, al versar éstas en la generalidad de los casos sobre una deuda en dinero, la protección del interés público se

³¹⁰ En concreto dispone dicho precepto que, “1. Cuando deban resolverse una pluralidad de recursos administrativos que traigan causa de un mismo acto administrativo y se hubiera interpuesto un recurso judicial contra una resolución administrativa o bien contra el correspondiente acto presunto desestimatorio, el órgano administrativo podrá acordar la suspensión del plazo para resolver hasta que recaiga pronunciamiento judicial...”.

podía asegurar fácilmente mediante la prestación de garantía. Un cambio fundamental se produjo, pues, como se acaba de ver con la reforma de 1980 que introdujo el principio de suspensión automática con prestación de garantía, de manera que la decisión sobre la suspensión escapaba de la facultad de apreciación del órgano, que se limitaba a “bastantear” la garantía³¹¹.

Posteriormente, la regulación de la suspensión se fue agilizando con la flexibilización de las garantías a prestar, y aun con la admisión de la suspensión sin necesidad de garantías en determinados supuestos.

En cualquier caso, el tributo impone una forma sui generis de administrar, y de él proviene un régimen jurídico que gobierna a los procedimientos y actos administrativos. Por lo que, **a las diferencias habidas con la suspensión sin garantías en derecho administrativo común se unen las particularidades en el ámbito de revisión tributaria, tanto en vía de reposición como en la vía económico-administrativa.**

Tradicionalmente, el recelo del legislador y de la doctrina jurisprudencial a la suspensión del acto administrativo como excepción a la ejecutividad del mismo, se hace más evidente cuando del crédito tributario se trataba³¹².

Dicho lo anterior, partiremos de unas premisas que pretenden justificar la especialidad de la medida cautelar en el ámbito tributario:

³¹¹ PÉREZ ROYO, F. “*Manual de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Civitas (Edición 24º), Navarra, 2014, pág. 521.

³¹² A este respecto recordamos lo que ya hemos expuesto *ut supra* sobre la excepción expresa a la regla general de suspensión en el ordenamiento administrativo alemán cuando de un acto tributario se trata (Parágrafo 80.2 del Código procesal administrativo (VwGO), y que puede servir de referencia para trazar la distinción con el resto de actos administrativos a efectos cautelares. En este sentido, cuando se justifica la no suspensión por la necesidad de asegurar la financiación de las funciones públicas, nos encontramos con una concepción del interés público cualificado y prevalente, cuyo paradigma se encarna en el crédito público como vehículo para el sostenimiento de los gastos públicos.

1.) Las especialidades de la suspensión sin garantías en el ámbito tributario se ponen de manifiesto frente a la regulación del derecho administrativo. Aun cuando, la suspensión en ambos ámbitos coincide con matices en los supuestos, difieren en el fondo y forma.

De ese modo, existe una identidad respecto a los perjuicios de difícil o imposible reparación, pero mientras que en el ámbito administrativo se incluye la invocación de causas de nulidad de pleno derecho del acto, en materia tributaria se reconduce al supuesto de los errores materiales, de simple hecho o aritméticos incurridos por el acto tributario.

2.-) El equilibrio entre el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la adecuada garantía del crédito público para el cumplimiento de dicho deber y la protección del derecho del artículo 24 de la CE constituyen el rasgo más característico de esta institución, que, partiendo del principio de efectividad y ejecutividad de los actos administrativos, exige un estudio diferenciado y casuístico cuando nos situamos en el ámbito tributario.

3.) En función de lo anterior, a diferencia de otros sectores del Derecho administrativo en Derecho tributario está en juego la eficacia de la actuación de la Administración, dirigida en este caso en la protección del crédito público afecto en último caso al sostenimiento de los gastos públicos cuyo deber de contribuir tiene plasmación constitucional. En efecto, queremos **resaltar que las diferencias en apariencia parecen centrarse en intereses de contenido económico relacionados con la protección del crédito público. Se da cumplimiento así, al fin recogido en el artículo 31.1 de la CE de sostenimiento de los gastos públicos que coadyuvan para la consecución del interés general.**

4.) En la suspensión dentro del ámbito administrativo común, la autotutela administrativa incide más en la ejecución directa del acto sin que el recurso la suspenda, mientras que en la suspensión en el ámbito del derecho tributario prima el aseguramiento del crédito público y la regla general, más que la no suspensión lo es, pero con garantía. Por eso el artículo 117.4 de la LPACAP prevé que para asegurar la protección del interés público o de terceros y la eficacia de la resolución o el acto impugnado, y sólo cuando de la

suspensión puedan derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, aquella sólo producirá efectos previa prestación de caución o garantía suficiente para responder de ellos. Mientras, en el ámbito tributario la regla general es suspender con garantía.

En efecto, los actos tributarios frente al resto de los actos administrativos, reúnen la característica de que la caución permite acceder a la suspensión. Y ello habida cuenta del reconocimiento explícito por la Administración de que, mientras para la Hacienda Pública la suspensión de la ejecutividad del acto no produce perjuicios desde el momento en que queda garantizado el importe de la deuda, muy diferente resulta para el particular donde dichos perjuicios resultan mucho más visibles y manifiestos. Y dicho carácter mensurable de los actos tributarios, en concreto de las liquidaciones tributarias, llevó a considerar a la doctrina jurisprudencial, que, precisamente la posibilidad de poder compensar económicamente los daños daba lugar a la reparabilidad de los mismos, y, por tanto, a la denegación de la suspensión.

En tal sentido, la STSJ de 10 de mayo de 2000, Recurso 4348/1998, (ES:TS:2000:3822), sostenía que:

"En los actos tributarios concurre además la peculiaridad, reconocida por el ordenamiento administrativo, de que la prestación de caución habilita para obtener la suspensión.

En efecto, el ordenamiento fiscal hace tiempo, según es de sobra conocido, que objetivó la producción de tales perjuicios, procediendo a conceder la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios siempre que en el momento de presentar la reclamación se garantice el pago de la deuda tributaria, según puede observarse en la normativa existente" (Fundamento de Derecho Tercero).

Asimismo, en la Sentencia del Alto Tribunal, de 7 de marzo de 2006, Recurso nº 1302/2000 (ES:TS:2006:1247), se añadía que:

"En definitiva, la primera conclusión a que se llega en el presente recurso es que la exigencia de fianza o caución, para poder concederse la suspensión , es

*indeclinable, salvo en casos muy excepcionales; y que constituye una violación del art. 124 de la Ley de esta Jurisdicción que pueda otorgarse la misma relevando al interesado de su deber de prestar garantía, pues el mandato que contiene dicho precepto es taxativo: "cuando el Tribunal acuerde la suspensión exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, caución suficiente para responder de los mismos"*³¹³.

Todo lo cual denota, a nuestro juicio, que para el Alto Tribunal aparece como medida excepcionalísima, por no decir prácticamente inexistente la posibilidad de suspender sin garantías un acto tributario.

Lo anterior responde a que, como hemos visto, en el ámbito tributario el acto que se pretende suspender deriva de un crédito público que es el paradigma de portador de intereses públicos y generales, a través del cual se contribuye al sostenimiento de los gastos generales. En este sentido podría entenderse también la referencia a la cláusula social del Estado y al principio de solidaridad que ya hemos comentado al hablar del interés público prevalente sobre el privado en caso de conflicto.

No obstante, surgen dudas en cuanto a que la especialidad tributaria justificara un tratamiento más restrictivo de la suspensión del acto administrativo.

Partiendo de la pretendida especialidad del crédito tributario cabe reseñar una postura doctrinal que pone en cuestión el carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias, aun portadoras de un claro interés público en forma de crédito tributario.

³¹³ Fijémonos que se afirma con rotundidad que la prestación de fianza para suspender un acto tributario es indeclinable, para luego abrir la puerta a "supuestos muy excepcionales", lo que no es ni más ni menos que el reconocimiento de forma muy subsidiaria de los supuestos de suspensión sin garantías legalmente previstos. Tampoco es del todo afortunada, creemos, la declaración de este último pronunciamiento en cuanto a que, la ley rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 exigía la caución para acordar la suspensión y que en caso contrario se vulneraría el artículo 124 (actual artículo 133 de la LJCA), ya que el propio precepto que se transcribe no establece dicha exigencia en todo caso y de forma inexorable, sino en caso de que "*pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero*". Es la propia ley la que exige una previa ponderación de intereses excluyendo así el automatismo de la garantía aun tratándose de actos tributarios, obligando además a probar dichos perjuicios.

En este sentido se sitúa GÓMEZ TABOADA al hablar de la autoimposición, directamente relacionada con la búsqueda del interés general, con cita del Magistrado del TS Navarro Sanchís:

“... (...) la ley fiscal ya no parece ser la expresión de la autoimposición por la comunidad política, (...), sino que ha devenido en una formal ratificación parlamentaria de lo previamente cocinado, sin posibilidad de rectificar el caldo, en las dependencias administrativas. (...). Por eso decía, (...), que ya no resulta admisible a priori la presunción de que los actos de la Administración son legales, cuando no son neutrales. Esa presunción es un mero recurso técnico que facilita la labor administrativa y le dispensa de acudir al juez para que legitime sus actos, obligando al ciudadano a impugnarlos y a alegar y probar su ilicitud. Pero no es una especie de derecho humano de la Administración. No es un dogma que no pueda ser oportunamente arrumbado en aras de principios de orden superior”³¹⁴.

³¹⁴ GÓMEZ TABOADA, J., *¿Réquiem por los privilegios jurídicos de la Administración tributaria?*. Blog <https://hayderecho.com/2016/09/12/requiem-por-los-privilegios-juridicos-de-la-administracion-tributaria/>

El mismo autor habla del “agujero negro” de la suspensión cautelar de los actos administrativos de carácter tributario, lo que evidencia, “...la sangrante inseguridad jurídica a la que se aboca a los administrados (ciudadanos y no súbditos) cuando tratan de enervar las presunciones legales de las que goza la Administración en el ejercicio de su actividad. Ahí se configura un escenario donde late una soterrada tensión entre el poder Ejecutivo y el Judicial, con el contribuyente como involuntaria víctima de esas diatribas en las que es mejorable sistema de contrapesos de poderes, o la defensa del interés y la libertad individual frente al omnímodo poder del Estado...”. GÓMEZ TABOADA, J., *El envés de las obligaciones conexas: ¿victoria del orden o derrota de la justicia?* Documentos nº 19/2015. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 7.

Por su parte, otros autores aluden a la tendencia del legislador tributario amparada por la jurisprudencia en atribuir a la Administración Tributaria cada vez más poderes con fin de combatir el fraude fiscal, quizás más allá de lo que la razón, sentido común y Estado democrático aconsejan. Lo cual da lugar a que el Derecho Tributario, en lugar de resolver conflictos sea un mecanismo de provocación de los mismos. SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, *Revista Contabilidad y Tributación CEF*, nº.381, Diciembre 2014, págs. 5-50.

Finalmente, partiendo de la legitimidad en la injerencia en el derecho de propiedad que supone el pago de un tributo, otros autores afirman que esa legitimidad exige una causa y título, ya que, sólo se puede hacer por el Estado, con arreglo a la ley (31.3CE), con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (103.1 CE), y de conformidad con lo dispuesto por las leyes.

Por su parte, FALCÓN Y TELLA pone de manifiesto una realidad en el derecho comparado: la necesidad de la Administración de acudir a los Tribunales para ejercer su derecho supone cuestionar el carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias, lo cual sirve para dar un impulso a la igualdad de armas y equilibrio en la relación jurídico-administrativa.

De esta forma, pone de manifiesto que la autotutela administrativa, prácticamente ignorada en otros países, y que constituye un formidable privilegio que implica trasladar al particular el esfuerzo de recurrir, sin embargo, no puede suponer la alteración de las reglas generales de la carga de la prueba. Es por ello que, estando obligada la Administración a probar la concurrencia de los elementos directamente determinantes del crédito tributario, la presunción de validez del acto administrativo cuando ésta se pone en duda por vía de recurso no justifica, a juicio de dicho autor, su ejecución inmediata ni tampoco la necesidad de garantizar la deuda para obtener la suspensión³¹⁵.

Por tanto, dicha regla general resultaba discutible al obligar en todo caso al particular sólo, por tratarse de un acto tributario, al coste añadido de prestar unas garantías, con independencia de las circunstancias del caso concreto y abstracción hecha de los daños al particular por la ejecución, en suma, obviando todo criterio tradicional de la justicia cautelar y del derecho fundamental a la tutela judicial que le sirve de amparo. Por tanto, resulta criticable que la especialidad tributaria justifique un tratamiento más restrictivo de la suspensión del acto administrativo.

Dicho lo anterior, **frente al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias, la suspensión sin garantías en la esfera tributaria constituye uno de los**

MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La sentencia del TS en interés de ley de 19/11/2012: el día después*, Ponencia del IX Congreso Tributario AEDAF/CGPJ. Granada. mayo/2013. Recuperado de <http://www.aedaf.es/v6/id doc=201352983788902>

³¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R. “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit, pág. 6.

mayores avances dentro de la evolución de la institución cautelar. La toma en consideración de la efectividad del derecho a la tutela judicial, plasmada en los principios del *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*, juntamente con el reconocimiento a la necesidad de ponderar los daños al interés del particular derivada de la ejecución del acto, alcanza mayor desarrollo y reconocimiento en esta modalidad de suspensión. Pero, además, difícilmente puede pensarse en algún otro supuesto de interés público prevalente, frente al que representaría el ingreso inmediato de una deuda tributaria, que no permitiera siquiera su suspensión provisional.

En este sentido cobra todo su valor la afirmación de FALCÓN Y TELLA de que “la regla, cuando se impugna una liquidación tributaria debería ser la suspensión automática, sin necesidad de garantía, sin perjuicio de que la Administración adopte medidas cautelares”³¹⁶.

Lo anterior significa un paso más en la flexibilización de la justicia cautelar en el ámbito tributario. De esta forma, los supuestos legales contemplados de suspensión sin garantías en la esfera tributaria no precisan de acreditar previamente la imposibilidad de prestarlas. Por lo que la mera posibilidad de paralizar la ejecución de un acto tributario sin garantizar su importe supone un reconocimiento de los principios y valores que sustentan la institución. Por un lado, se respeta la ponderación de intereses en juego, no sólo partiendo del mayor o menor valor del interés público protegido sino teniendo en cuenta el interés privado debidamente valorado, consiguiendo así la verdadera proporcionalidad en la relación jurídico-administrativa. Por otro lado, se permite el recorrido en toda su máxima extensión de criterios como la apariencia de buen derecho que tiene sus fuentes, más que ningún otro criterio, en el valor superior de la justicia.

³¹⁶ FALCÓN Y TELLA, R. “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 8.

CAPÍTULO SEGUNDO:

LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN VÍA DE RECURSO DE REPOSICIÓN.

I.) Consideraciones generales.

Como cuestión preliminar, sobre la sistemática del estudio del régimen jurídico de la revisión ya en el ámbito tributario, se ha optado por seguir la doctrina tradicional que diferenciaba la vía administrativa de la judicial, y dentro de la primera, el recurso de reposición de las reclamaciones económico-administrativas³¹⁷.

Y consideramos procedente el estudio individualizado de cada una de las fases de revisión, ya que el análisis secuencial de cada vía de revisión permite ir destacando las diferencias en la regulación normativa, y, por tanto, la necesidad precisamente de cierta uniformidad de tratamiento de la institución ya sea en vía administrativa como judicial.

Dicho lo anterior, en cuanto al régimen jurídico de la revisión en el ámbito tributario, nos encontramos pues con una primera fase previa en el ámbito administrativo articulada en torno a la figura del recurso de reposición.

³¹⁷ No obstante no es unánime dicha postura. Para GARCÍA ROSS, se justifica el tratamiento unitario del estudio de la suspensión de la ejecución de los actos de naturaleza tributaria en vía de recurso, "...ya que se trata de una única institución que puede que en algunas ocasiones se manifieste de forma diferente a través también, de los diferentes procesos o procedimientos, pero que no pierde su esencia, sus raíces, su naturaleza y su fundamento, por razón de lo que se impugne sea un acto administrativo ante un órgano revisor de la propia Administración, o de una resolución dictada por esta, ante los tribunales...".

GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral "*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*", ob. cit., pág. 345.

Son innumerables las definiciones doctrinales sobre la naturaleza del recurso de reposición. No obstante, nos bastaría remitirnos al concepto acuñado en la STSJ de 30 de enero de 1958, según la cual, “*el recurso de reposición es aquél que se interpone ante la propia autoridad que ha dictado un acto o pronunciado una decisión administrativa, a fin de someter determinadas consideraciones a la indicada autoridad para que ésta, por acto de contrario imperio, revoque el acto o decisión recurridos*”.

En efecto, para parte de la doctrina, la finalidad esencial del recurso de reposición/es permitir a la Administración rectificar sus propios errores³¹⁸.

Y en base a esa limitación material surgen reflexiones críticas en torno a la efectividad de este recurso, y que se trasladarán al ámbito de las medidas cautelares.

De esta forma, se ha criticado el escaso porcentaje de éxito de los recursos de reposición, lo que se ha interpretado como falta de independencia de los órganos de revisión en vía administrativa

En este sentido, la operatividad del recurso de reposición previo al económico-administrativo ha sido puesta en duda por la doctrina mayoritaria debido a la dificultad de que el órgano de revisión tributaria rectifique sus propios actos³¹⁹.

³¹⁸ CHECA GONZÁLEZ destaca en su configuración actual, un rasgo significativo que ahora nos interesa anticipar a efectos de la suspensión de los actos administrativos, y es su ámbito reducido de revisión limitado a cuestiones de hecho, errores materiales y vicios del procedimiento. CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y Recursos tributarios*, ob. cit., pág. 182. En la misma línea, GALÁN RUIZ, J., en la obra colectiva “*La revisión de actos en materia tributaria*”. Editorial Aranzadi. Navarra. 1ª Edición, 2016, pág. 34.

³¹⁹ CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y Recursos tributarios*, ob. cit., pág. 183.

Sin embargo, hay autores que ven en ello un signo de coherencia consustancial con este tipo de recurso. Y así, GALÁN RUIZ considera que, salvo errores materiales que son corregidos en vía de gestión, es difícil que el órgano encargado de practicar la liquidación modifique su criterio respecto a esta por haberse interpuesto un recurso de reposición. Pone el ejemplo del procedimiento inspector, en el que a la propuesta de liquidación le sigue un período de alegaciones presentadas por el contribuyente y desestimadas. Teniendo en cuenta que para llegar a ese acto impugnado ha sido necesario un previo procedimiento de comprobación e investigación, se antoja verdaderamente complicado que un recurso de reposición haga cambiar de criterio a ese mismo órgano de inspección, ya que poco más podrá añadir el contribuyente que pudiera convencer al mismo órgano que rechazó esas alegaciones.

En definitiva, aunque la existencia de la previa vía administrativa pudiera ser una garantía de defensa del particular³²⁰, su coexistencia con la vía económico-administrativa sin duda, contribuye a prolongar la fase de revisión administrativa del acto impugnado más allá del plazo legal acumulado, con lo que no contribuye en absoluto a reducir el tiempo total de respuesta del Ayuntamiento al contribuyente, en contra del principio de celeridad³²¹.

GALÁN RUIZ J., en la obra colectiva “*La revisión de actos en materia tributaria*”, ob. cit., pág. 45.

Sin embargo, a este respecto merece la pena recordar cómo el TS en la Sentencia citada *ut supra* de mayo 2020, Recurso 5751/2017 (ES:TS:2020:1421), considera que aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente, supone una práctica, que “no por extendida es menos aberrante”, como “es la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga” (Fundamento de Derecho Segundo, Apartado 4). Es decir, viene a reivindicar a pesar de todo y mientras se mantenga por el legislador el papel del recurso de reposición, al menos para ser contestado de una u otra forma antes de ejecutar el acto impugnado.

³²⁰ Para GALAN RUIZ, en cualquier caso, el recurso de reposición no deja de ser una manifestación de los privilegios de la Administración. GALÁN RUIZ J., en la obra colectiva “*La revisión de actos en materia tributaria*”, ob. cit., pág. 34.

³²¹ Según CALVO VÉRGEZ, al margen de considerar el recurso de reposición como una oportunidad de ajuste del acto a la legalidad mediante la posibilidad de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho por el órgano gestor, en realidad se trata de una instrumento escasamente útil y efectivo siendo una mera dilación para la pronta resolución de la controversia. CALVO VÉRGEZ, J. “A vueltas con la aplicación del principio de “*non reformatio in peius*” en la instrucción de un expediente derivado de la interposición de recurso de reposición”. *Quincena Fiscal*, nº.19, 2008, pág. 95.

Esta crítica sobre la falta de efectividad del recurso de reposición se reproducirá cuando comentemos en el siguiente apartado el nuevo régimen de recursos en el ámbito local para los municipios de gran población con la introducción de la vía económico-administrativa.

Para GALAN RUIZ, los únicos supuestos en los que tendría sentido el recurso de reposición serían aquéllos en los que, o no se formularan alegaciones por el contribuyente (o éstas no fueran completas), o en los casos de deficiente tramitación del procedimiento administrativo que no valorara adecuadamente las alegaciones formuladas, provocando indefensión.

GALÁN RUIZ, J., en la obra colectiva “*La revisión de actos en materia tributaria*”, ob. cit., pág. 45.

II.) Presupuestos de la suspensión.

Como ya hemos reiterado a lo largo de esta tesis, es en la vía de revisión del acto administrativo donde adquiere su sentido la adopción de las medidas cautelares como manifestación del derecho a recurrir de forma efectiva de los particulares.

Cabe recordar que la finalidad de la suspensión al interponerse un recurso es la de asegurar provisionalmente el derecho o interés de que se trate, tanto el público de la Administración para asegurar el cobro de la deuda como el del particular, de forma que la resolución o sentencia que en su día pudiera recaer a favor de aquél pudiera ser ejecutada de forma eficaz e íntegra. Todo ello no es más que la manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva³²².

En cuanto al régimen cautelar en el recurso de reposición, como antecedente normativo hemos de partir del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, y que desarrollaba el artículo 160 a 162 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en su redacción entonces vigente.

El artículo 11 del Real Decreto 2244/1979, (modificado por el artículo vigésimo tercero del Real Decreto 448/1995 de 25 de marzo), supuso en primer lugar la confirmación como regla general de la no suspensión de la ejecución del acto por la mera interposición del recurso de reposición³²³.

Por otro lado, sólo contemplaba la suspensión automática con garantías tasadas, y sin mención alguna a la posibilidad de acceder a la medida cautelar sin necesidad de

³²² CHICO DE LA CÁMARA, P., “La revisión de actos tributarios en la esfera local”, *Tributos Locales*, Monografía nº.1, 2012, pág. 16.

³²³ Para CHICO DE LA CÁMARA se justificaba en que el particular no puede entorpecer la acción administrativa en perjuicio de los intereses públicos. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., pág. 86.

garantías. Sin embargo, en su apartado 2 se admitía la suspensión de la ejecución del acto impugnado mientras durara la sustanciación del recurso, aplicando lo establecido en el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, RPREA, (luego sustituido por el RPREA de 1996)³²⁴.

³²⁴ En cuanto a los efectos de dicha remisión, se planteó una controversia no baladí sobre los términos de la misma y que, al haberse trasladado al régimen actual en el ámbito local, conviene reproducir en este momento.

De esta forma, para un sector de la doctrina y para el resto de los tribunales del orden jurisdiccional, debía entenderse efectuada exclusivamente a su artículo 75, referido a la suspensión automática. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 336.

En el plano normativo, la entonces vigente Resolución del Secretario de Estado de Hacienda y Presidencia de la AEAT 1 de junio de 1986 por la que se dictaban instrucciones en materia de suspensión de actos impugnados en vía administrativa, tan sólo contemplaba para el recurso de reposición la modalidad de suspensión automática con aportación de las garantías tradicionales (depósito en dinero, aval bancario o fianza personal y solidaria).

En esta línea, DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO apunta dos razones para entender que no cabía en vía de recurso de reposición otra suspensión si no era previa prestación de garantías del artículo 75 del RPREA: por un lado, el grado de especialización que requiere la suspensión no automática entraría dentro de la discrecionalidad de competencia exclusiva de los Tribunales económico-administrativos; por otro lado esa misma complejidad en la tramitación de este tipo procedimiento implicaría una demora en la resolución que rebasaría plazos de los que dispone el órgano encargado de resolver el recurso de reposición. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., “La suspensión del acto impugnado”, en la obra colectiva *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentario al nuevo Reglamento del Procedimiento*. Aranzadi. Pamplona, 1997, págs. 596-597.

En cualquier caso, ambas razones serían igualmente predicables respecto al régimen actualmente vigente, sobre todo en cuanto a la apreciación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, a los que creemos se refiere fundamentalmente la autora citada como modalidad de suspensión no automática o sin garantías, al margen del supuesto de los errores materiales sí recogido en la actualidad.

Sin embargo, para otro sector doctrinal la remisión había de entenderse hecha a la regulación de la suspensión en el nuevo RPREA, (en idénticos términos en el RPREA de 1996), incluyendo, por tanto, la admisión de otro tipo de garantías e incluso la dispensa de ellas reconocida en el artículo 76 sobre la suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico. Algunos pronunciamientos jurisprudenciales se inclinaban a favor de esta postura de considerar aplicables en el recurso de reposición todas las modalidades de suspensión previstas en la vía económico-administrativas, como las Sentencias del Tribunal de Justicia de Cataluña de 13 de diciembre de 2004 (Aranzadi JUR 2005\56828), de 29 de septiembre de 2005, (Recurso 232/2001), y de 16 de septiembre de 2005, (Recurso 234/2001).

En este sentido, algún sector de la doctrina apuntaba a la claridad de la redacción del artículo 11.2 al remitirse en su integridad al RPREA para hacer extensible en reposición las otras opciones de suspensión previstas en la vía económico-administrativa.

Posteriormente, el artículo 11 del RD 2244/1979 en su redacción dada por el Real Decreto 448/1995 de 25 de marzo, consagraba una distinción de dos clases de suspensión en función de la extensión de sus efectos, ya se limitara al recurso de reposición o también a la vía económico-administrativa.

En cuanto al régimen jurídico actualmente vigente, heredero del que acabamos de exponer, se regula en los artículos 224 de la LGT y en el artículo 25 del RRVA.

Del artículo 224 de la LGT podemos agrupar los supuestos de la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, en aquéllos en los que la medida cautelar es automática, ya sea por prestación de garantía (que son las admitidas en vía económico-administrativa para la suspensión automática) o por el carácter sancionador del acto impugnado, frente al único supuesto reconocido de suspensión sin garantías por errores materiales, aritméticos o de simple hecho.

De esta forma es clara la nula acogida de la propuesta del Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de 2001 sobre la no obligación de prestar garantías para la suspensión del acto impugnado³²⁵.

Así, CHICO DE LA CÁMARA consideraba que limitar la suspensión en reposición a la previa prestación de garantías afectaría a la tutela judicial efectiva. Por ello apunta el autor que en el recurso de reposición cabían las modalidades de suspensión en los mismos términos previstos en el Reglamento de Reclamaciones Económico-administrativas. Lo contrario daría lugar, por un lado, a que los contribuyentes insolventes sólo pudieran acudir a la vía económico-administrativa sustrayéndoles una vía alternativa de recurso, y, por otro lado, haría de mejor condición a los que solicitaran la suspensión en vía económico-administrativa, allí donde esta existiera frente a los que la solicitaran ante el mismo órgano que dictó el acto. Por consiguiente, **a través de esta remisión del artículo 11.2 en el recurso de reposición cabría cualquier tipo de suspensión recogido en la vía económico-administrativa como la suspensión automática con garantía, excepcional con garantía y con dispensa de ella.**

CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., págs. 84-86.

³²⁵ En concreto, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, justificaba dicha propuesta por la corta tramitación del recurso de reposición, que limita la obtención de garantías para muchos sujetos pasivos, discriminados frente a aquéllos con notable capacidad económica o con vinculación con las entidades financieras. Además, hay que tener en cuenta que, en definitiva, el recurso de reposición es un recurso establecido en beneficio de la propia Administración. *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de 2001*, pág. 214.

A la vista de dicho régimen cautelar, no se contiene ya remisión alguna a la posibilidad de suspender en reposición conforme a lo establecido en la normativa sobre el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, tal y como hacía el citado artículo 11.2 del RD 2244/1979 que acabamos de comentar. **Dicha remisión sólo se mantiene en el recurso de reposición de ámbito local a través del artículo 14.42, letra i) del TRLRHL**, tal y como se analizará en el siguiente Epígrafe.

Lo anterior significa que, en el ámbito del recurso de reposición estatal, la única relación con la aplicación del régimen de suspensión en vía económico-administrativa se daría de haberse solicitado la suspensión con prestación de las garantías del artículo 224.2 de la LGT (es decir las que podríamos llamar garantías tradicionales). En ese caso, dichas garantías que se constituyan podrán extender su eficacia, en su caso, a la vía económico-administrativa posterior en todas sus instancias (artículo 25.2, tercer párrafo del RRVA).

Dicho de otro modo, quedaría ya vacía de contenido la controversia doctrinal del régimen anterior en cuanto a si cabía en recurso de reposición solicitar otra suspensión que no fuera la automática, (abstracción hecha claro está del supuesto de actos sancionadores o de los errores materiales, aritméticos o de hecho, comunes a ambas vías de revisión). **Por lo que no cabría la suspensión mediante garantías alternativas (artículo 233.3 de la LGT) o con dispensa total o parcial de garantías (artículo 233.4 de la LGT)**³²⁶.

Nos abonamos a la crítica formulada por la doctrina de que **este** inmovilismo del legislador, en cuanto al régimen cautelar del recurso de reposición, no hace sino desfavorecer la posición del particular, ya que, **en lugar de flexibilizar las exigencias para suspender limita los medios a su alcance**. Todo lo cual supone una quiebra de la

³²⁶ De esta forma, se solaparía el análisis de los presupuestos compartidos de suspensión sin garantías en las dos vías, tanto respecto al error material como respecto de la suspensión automática en caso de las sanciones tributarias, los cuales sí se analizarán en profundidad en el siguiente Capítulo dedicado vía económico-administrativa al que nos remitimos.

igualdad de armas y del equilibrio necesario en la relación jurídico-tributaria que se viene postulando a lo largo de esta tesis³²⁷.

No obstante, el mantenimiento en términos generales del régimen anterior, existen algunos aspectos singulares de la medida cautelar en esta vía de revisión que conviene al menos apuntar.

Con carácter preliminar cabe reseñar una circunstancia ya adelantada cuando hablábamos de la efectividad de esta vía de revisión: la propia naturaleza del recurso de reposición, ya de por sí limitada a la revisión de un acto por el mismo órgano que lo dictó, hace que difícilmente pueda prosperar una solicitud de suspensión sin garantías contra el mismo (si en contadas ocasiones la Administración rectifica sus propios actos, más complicado aún es que accediera a suspender su ejecución sin previa garantía).

Por tanto, el constreñimiento y limitaciones de este recurso se plasman en el régimen jurídico de la suspensión en esta vía de revisión, limitada a los errores materiales o de una defectuosa apreciación o interpretación que pueda llevar a cabo el órgano gestor³²⁸.

Otra de las particularidades de la suspensión en esta vía de revisión es la que se refiere a la improcedencia de la misma en caso de actos censales en materia de tributos de gestión compartida.

En este sentido, en materia de tributaria existen supuestos de no suspensión objeto de reconsideración por parte de los Tribunales de Justicia o por la propia normativa; en tal

³²⁷ A este respecto VEGA BORREGO, apunta que esta previsión limitadora de la ley juega a favor de los intereses de la Administración, ya que las garantías que pueden aportarse en el recurso de reposición son siempre las más cómodas y con menos costes de gestión. Lo cual, por el contrario, supone una merma para los derechos de los particulares que no pueden utilizar todas las modalidades de suspensión previstas en las reclamaciones económico-administrativas.

VEGA BORREGO, F. “*La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*”, ob.cit., pág. 121.

³²⁸ En opinión de CALVO VERGEZ, habida cuenta de la naturaleza y finalidad del presente recurso, resulta exorbitante y carente de todo sentido la exigencia de garantías para proceder a la suspensión dentro del mismo. CALVO VERGEZ, J. “A vueltas con la aplicación del principio de “*non reformatio in peius*” en la instrucción de un expediente derivado de la interposición de recurso de reposición”, ob. cit., pág. 95.

sentido, puede a hacerse mención de lo expuesto en el artículo 224, apartado primero, de la LGT que excepciona de la suspensión a la deuda derivada de un acto censal impugnado y relativo a un tributo de gestión compartida³²⁹.

A la vista del régimen cautelar en el recurso de reposición en materia tributaria, caben extraer dos consecuencias, una de ellas derivada de la propia naturaleza de este recurso y otra de sus límites materiales.

En primer lugar, la demora en la tramitación del procedimiento de revisión con la existencia de recurso de reposición, repercute inevitablemente en la de la adopción de las medidas cautelares. Es cierto que la inexistencia de la fase de admisión a trámite de la solicitud (que sí existe en vía económico-administrativa) puede contribuir a la celeridad en la tramitación del procedimiento de revisión, y, por ende, a la del incidente cautelar. Pero, **también es cierto que en los municipios en los que cabe la vía económico-administrativa, la vía previa de reposición no sólo supone una dilación para la resolución de la controversia, sino que prolonga innecesariamente, en perjuicio del particular, la resolución sobre la suspensión de la ejecución del acto**³³⁰.

En segundo lugar y ya desde el punto de vista sustantivo o material, el régimen cautelar en el recurso de reposición equipara la limitación consustancial de su objeto de impugnación al reducido ámbito de los presupuestos admitidos para suspender la ejecución de un acto tributario en esta fase de revisión administrativa.

Dicho con otras palabras, es lógico que si la apreciación de un error material puede ser el único supuesto de estimación de un recurso de reposición por el propio órgano que dictó

³²⁹ En este punto nos remitimos al estudio en mayor profundidad de la suspensión en vía de reposición de ámbito local, habida cuenta de que de que dicha problemática afecta a tributos específicamente de competencia de los entes locales, como es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Vid. Epígrafe IV. Apartado C de este mismo Capítulo.

³³⁰ Además de que, como veremos enseguida, tan sólo cabe extender los efectos de la suspensión acordada en vía de reposición a las vías subsiguientes de revisión, administrativas y judicial, mediante la modalidad de prestación de garantías.

el acto, sea igualmente el único admitido para la suspensión de su ejecución sin necesidad de garantías³³¹.

Ya hemos analizado en el apartado relativo a la evolución normativa de las medidas cautelares en el ámbito tributario la circunstancia distintiva de la suspensión en la vía de revisión mediante recurso de reposición: la limitación de los supuestos de suspensión sin garantías a la existencia de errores materiales o en caso de tratarse de sanciones tributarias, y **obviando así la posibilidad de alegar los perjuicios de imposible o difícil reparación (sólo admitida en vía económico-administrativa).**

En esta línea de reconocer solo los errores materiales, es perfectamente entendible la concepción de la doctrina sobre la limitación de la efectividad del recurso de reposición, que queda prácticamente como instrumento de rectificación de errores cometidos por la propia Administración.

Sin embargo, la ya citada *ut supra* STSJ de 28 de mayo de 2020, Recurso 5751/2017 (ES:TS:2020:1421), supone un alegato contra la “práctica intolerable” de concebir que,

“...el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aun en su modalidad potestativa. (...) En otras palabras, que se trata de una institución inútil, que no sirve para replantearse la licitud del acto, sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos, aquí los tributarios, a la tutela judicial” (Fundamento de Derecho Segundo).

³³¹ No obstante lo anterior y en cuanto al recurso de reposición de ámbito local, la reintroducción de la vía económico-administrativa para los municipios en régimen de gran población y la remisión en bloque del TRLRHL en materia de suspensión a la normativa estatal, ha planteado la posibilidad de que en los municipios de régimen común se pueda solicitar la suspensión mediante todas las modalidades que recoge la LGT para el procedimiento económico-administrativo.

Siendo ésta la interpretación avalada por una parte de la doctrina, supone que en el ámbito local, el error material o aritmético no sería el único supuesto de suspensión sin garantías en el recurso de reposición de los municipios que sean de gran población, sino que cabría acogerse a la suspensión automática, con garantías alternativas, con dispensa total (o que significaría la posibilidad de apreciar los perjuicios de imposible o difícil reparación), o parcial, o para los actos sin contenido económico. Vid. Epígrafe IV, Apartado B) de este Capítulo sobre Presupuestos de la suspensión: antecedentes y situación actual.

Contra dicha visión de la inutilidad del recurso de reposición, y contra la práctica habitual de no resolverlo de forma expresa al amparo del silencio administrativo negativo y de la ejecutividad del acto a pesar de su impugnación, es por lo que el Alto Tribunal abre una nueva vía de admisión de la suspensión, incluso sin garantías en vía administrativa de revisión, en caso del incumplimiento de la obligación de resolver de forma expresa. En dicho supuesto, totalmente novedoso en la doctrina jurisprudencial, ni se precisa alegar errores materiales para poder anularse las actuaciones de recaudación ejecutiva posteriores a la impugnación del acto, una vez incumplido el plazo máximo de resolución del recurso por la Administración.

En definitiva, a los supuestos legales de suspensión sin garantías en vía de recurso de reposición en el ámbito tributario, podríamos añadir este otro supuesto de raíz jurisprudencial que enerva la ejecutividad del acto impugnado a partir del momento en que, transcurrido el plazo máximo de resolución la Administración hubiere incumplido su obligación de resolver el recurso de forma expresa.

III.) Aspectos del procedimiento.

En cuanto a los aspectos puramente procedimentales del ámbito cautelar en esta vía de revisión tributaria, debemos acudir al artículo 25 del RRVA y al Apartado Tercero de la RSEH.

De dicha regulación se extraen una serie de particularidades derivadas del procedimiento de suspensión en el recurso de reposición que conviene destacar.

En primer lugar, cabe reseñar la omisión de la fase de admisión a trámite, que sí existe en la vía económico-administrativa. Teniendo en cuenta que en reposición sólo cabe la suspensión por error material, aritmético o de simple hecho, (al margen de los supuestos de la suspensión automática), la inexistencia de la admisión a trámite significaría que la desestimación de la suspensión sólo podría darse por esta causa.

Por otra parte, hay autores que consideran que dicha circunstancia tendría relevancia, si, al igual que en vía económico-administrativa existiera la llamada medida cautelarísima por la que se suspendiera la ejecución del acto por la mera presentación de la solicitud si la deuda estuviera en período voluntario de pago. Pero al no ser así, la desestimación por errores materiales equivaldría a la inadmisión a trámite de la vía económico-administrativa. Por tanto, siendo posible únicamente la desestimación de la suspensión sin el filtro previo de la admisión a trámite podría considerarse que, en equivalencia al régimen cautelar de la vía económico-administrativa, la deuda debiera considerarse suspendida desde que se solicitó la medida hasta su denegación³³².

Esta suspensión cautelar significaría un avance en la garantía del derecho del particular a la tutela judicial efectiva, al introducirse un paso previo que permite suspender cautelarmente la deuda si está en periodo voluntario de pago en tanto se examina la procedencia de fondo de la suspensión. Es por ello que, en este punto concreto la falta de asimilación de los regímenes cautelares previstos en ambas vías de revisión tributaria, resulta desfavorable para el particular, que no ve posible en reposición ver suspendida cautelarmente la deuda en tanto se resuelve sobre la concesión o no de la medida cautelar. Lo cual supone además que, habida cuenta de los breves plazos recaudatorios, la deuda haya podido entrar en vía ejecutiva sin que antes se hubiera pronunciado el órgano revisor sobre la procedencia o no de la medida cautelar³³³.

Es cierto que, con la configuración actual del régimen cautelar del recurso de reposición la introducción de la fase de admisión a trámite podría no estar justificada por lo limitado de los supuestos de suspensión y la excesiva dilatación del procedimiento que se

³³² VEGA BORREGO, F. “*La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*”, ob.cit., pág. 124.

³³³ Nos remitimos en este punto a la valoración de las actuaciones previas del régimen de suspensión en el procedimiento económico-administrativo de la Parte Segunda, Capítulo III, Epígrafe IV, Apartado C.3 de esta Tesis.

provocaría, habida cuenta del breve plazo máximo de resolución del recurso de reposición.

No obstante lo anterior, una solución de *lege ferenda* sería la introducción de la medida cautelarísima de suspensión cautelar, al menos en aquéllos ámbitos en los que el recurso de reposición resulta preceptivo (es decir, en los municipios sujetos a régimen común) y no existe vía económico-administrativa posterior.

Asimismo, conviene destacar el carácter automático de la suspensión una vez cumplidos los requisitos legales, ya sea con aportación o sin aportación de garantías. De esta forma, tras valorarse adecuada y suficiente la caución prestada, o apreciado el error material por el órgano de gestión o advertido por éste que estamos ante un acto sancionador, la adopción de la medida cautelar habría de acordarse sin que pudiera denegarse bajo ningún pretexto³³⁴.

En cuanto a la duración y efectos de la suspensión en vía de recurso de reposición, se plantea la posibilidad de extender los efectos de la medida cautelar acordada a la vía económico-administrativa.

A este respecto ya hemos comentado *ut supra*, que el artículo 11 del RD 2244/1979 en su redacción dada por Real Decreto 448/1995 de 25 de marzo, contemplaba dos clases de solicitudes de suspensión en cuanto al ámbito en que desplegara sus efectos:

- si se solicitaba en aplicación de lo establecido en la normativa sobre el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, la suspensión

³³⁴ Así se desprende de la dicción literal del artículo 25.2. del RRVA por el que “*La solicitud de suspensión con aportación de las garantías...suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido*”. Algún autor llega a considerar que ni la falta de acreditación de perjuicios de imposible o difícil reparación podría dar lugar a la denegación de la medida cautelar. AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., pág. 505.

A este respecto nosotros pensamos que no cabe siquiera plantearse dicha cuestión ya que esa modalidad de suspensión sin garantías está vedada directamente en la vía de reposición y que es la que la diferencia en esencia del régimen cautelar previsto para la vía económico-administrativa.

acordada produciría sus efectos durante la sustanciación del recurso de reposición y mantendría sus efectos en el procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias, (artículo 11.2, letra d);

- si se solicitaba la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, sólo se admitiría como garantía cualquiera de las señaladas en el 81.4 del RPREA o artículo 75.6 del RPREA de 1996, (artículo 11.3)³³⁵.

El régimen actual de mantenimiento de efectos de la suspensión más allá del recurso de reposición se contiene en el artículo 25.2 tercer párrafo del RRVA, afectando sólo al supuesto de suspensión con prestación de garantías del artículo 224.2 de la LGT, único supuesto existente de suspensión en esta vía, una vez descartada la posibilidad de acogerse a la normativa del procedimiento económico-administrativo, (al menos en el ámbito del recurso de reposición estatal), que admitía la normativa anterior.

Por tanto, el recurrente podrá solicitar la suspensión cuyos efectos se limitarán al recurso de reposición, y sólo con la prestación de las garantías del artículo 224.2 de la LGT, éstas podrían extender su eficacia, en su caso, a la vía económico-administrativa posterior. En coherencia con lo anterior, el artículo 233.8 de la LGT condiciona el mantenimiento de la suspensión producida en el recurso de reposición en la vía económico-administrativa al cumplimiento de las condiciones que se determinen reglamentariamente.

De lo anterior y siendo la única referencia en este sentido del legislador, cabe deducir que únicamente cabría extender los efectos de la suspensión en caso prestación de garantías, es decir, en la modalidad de suspensión automática.

³³⁵ Para CHICO DE LA CÁMARA, este esquema parecía invitar a que el interesado sólo se acogiera a la solicitud de suspensión con efectos extensivos a la vía económico-administrativa, cuando ya tuviera decidido seguir reclamando en el supuesto de resolución desfavorable, habida cuenta de los límites fijados en uno y otro supuesto para la presentación de garantías. CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 84.

Por lo mismo, se excluiría dicha posibilidad de extensión de efectos respecto a la otra modalidad admitida en vía de recurso de reposición por errores materiales, aritméticos o de simple hecho³³⁶.

IV.) La suspensión sin garantías y el recurso de reposición en la esfera tributaria local.

A.) Marco normativo de las vías de revisión tributaria en el ámbito local.

Las peculiaridades de la suspensión en materia de tributos locales y demás ingresos de Derecho Público en el régimen actual vienen marcadas fundamentalmente por la diferente estructuración de su sistema de recursos³³⁷.

En función de lo anterior procede analizar la evolución normativa del marco de impugnación en vía administrativa hasta el régimen actual.

Tradicionalmente en la normativa de régimen local, contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales el recurso de reposición era potestativo frente a la preceptiva reclamación económico-administrativa previa a la vía contencioso-administrativa. Si el primero era resuelto ante el mismo órgano que dictó el acto, las reclamaciones económico-administrativas lo eran ante los llamados Tribunales Económico-Administrativos Provinciales³³⁸.

³³⁶ VEGA BORREGO, F., “*La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*”, ob. cit., pág. 124.

³³⁷ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 497.

³³⁸ El artículo 727.1 del Decreto de 24 de junio de 1955 por el que se aprobó el texto articulado y refundido de las Leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y 3 de diciembre de 1953, disponía que: “*Las reclamaciones sobre aplicación y efectividad de exacciones tendrán carácter económico-administrativo a los efectos del procedimiento, (...). 2. En esta clase de reclamaciones el recurso de reposición será potestativo*”.

No obstante, y ya en vigor la CE, la Ley 7/1985, de 2 de abril reguladora de Bases de Régimen Local (LRBRL), en la redacción original de su artículo 108 sólo contemplaba el recurso de reposición contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales que podía formularse, ante el mismo órgano que los dictó y previo al recurso contencioso-administrativo. En coherencia normativa, el artículo 14.4 de la LRHL, reprodujo la redacción del artículo 108 citado, quedando el recurso de reposición como único posible contra los actos en vía administrativa de naturaleza económica de las entidades locales, el cual pasaba así de ser potestativo a preceptivo, y contra el que sólo cabía el correspondiente recurso jurisdiccional³³⁹.

Esta supresión de la vía económica-administrativa puso fin al tradicional sistema de impugnación de actos tributarios en el ámbito local.

³³⁹ Literalmente dicho precepto disponía que: “4. *Contra los actos de las Entidades locales sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse, ante el mismo órgano que los dictó, el recurso de reposición a que se refiere el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, previo al contencioso-administrativo...*”. Dicha correspondencia con la normativa de haciendas locales se mantiene en la regulación actual con el matiz de la introducción del régimen de gran población que veremos a continuación.

A este respecto cabe destacar la controversia acerca del carácter preceptivo o no del recurso debido a la inclusión por el legislador del término “podrá”. Dicha controversia fue zanjada por el legislador a través de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 18 da nueva redacción al artículo 14.2 de la LRHL de la siguiente forma: “2. *Contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de Derecho público de las Entidades locales, sólo podrá interponerse el recurso de reposición que a continuación se regula*”.

De igual manera y por vía jurisprudencial se justificó el carácter preceptivo del recurso de reposición mediante pronunciamientos del TS, destacando la Sentencia de 20 de febrero de 1999, Recurso 641/1994 (ES:TS:1999:1152), Según la misma, el término “podrá” no implica facultad o posibilidad de su ejercicio o no por el particular para acudir posteriormente a la vía jurisdiccional, alterando así la regulación del procedimiento de impugnación con sometimiento a los presupuestos procesales establecidos legalmente. Más bien se refiere a la “...*decisión de ejercitar acciones que lógicamente es facultad atribuida a la libre y exclusiva determinación de aquéllos...*” (Fundamento de Derecho Segundo). En el mismo sentido de considerar el término “podrá” como libre decisión del particular cabe citar la SSTS de 05 de julio de 2002 (RJ 2002,8228), de 25 de marzo de 2003 (RJ 2003,3794) y de 26 de marzo de 2004 (ES:TS:2004:2086).

En este sentido, cabe destacar el influjo que la consagración de la autonomía local del artículo 140 de la CE tuvo en esta supresión, por lo que podría tener de injerencia de estos Tribunales del Estado, tal y como han apuntado varios autores³⁴⁰.

En definitiva, el régimen de recursos en la esfera tributaria local evolucionó desde una presunta injerencia estatal a través de la vía económico-administrativa hasta la supresión por influjo del reconocimiento de la autonomía local. Finalmente, dicho proceso culminó con el régimen actual de recursos que acabará reimplantando esa misma vía de revisión económico-administrativa, pero ya exclusivamente para determinada categoría de municipios.

Y en lo que ahora nos interesa, es en este nuevo régimen en el que se planteaba la cuestión sobre el carácter potestativo o preceptivo del recurso de reposición por razón del municipio o ente territorial del que emana el acto impugnado.

³⁴⁰ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 497.

No obstante, existe otros autores destacan el error que supuso en su momento la supresión de esta vía en el ámbito local, al no vulnerarse la autonomía local por la coexistencia de ambas vías de revisión administrativa en materia de tributos locales. En efecto, GALÁN RUIZ considera que la autonomía local no resultaría afectada, sobre todo cuando las Comunidades Autónomas también están sujetas a controles de los Tribunales Económico-administrativos estatales en materia de tributos cedidos. GALÁN RUIZ J., en la obra colectiva *La revisión de actos en materia tributaria*, ob. cit., pág. 49.

En esta línea, BARQUERO ESTEVAN considera que dicha supresión supone una quiebra del principio de separación de los órdenes de gestión y revisión tributaria, tan beneficiosa para la defensa de la legalidad y derechos fundamentales y garantías del contribuyente, que en absoluto puede ser suplida por el recurso de reposición. Además, dichos perjuicios, no compensables con la apertura inmediata de la vía contenciosa, denotan una desafortunada ponderación de intereses que hace primar la autonomía local sobre derechos más dignos de protección por el bien jurídico afectado. BARQUERO ESTEVAN, J.M., *Gestión Tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*. Editorial Montecorvo, Madrid, 1999, pág. 229.

Finalmente, CHECA GONZÁLEZ incide en el error de esta supresión desde un punto de vista de la vulneración del derecho de acceso a la justicia por obligar al contribuyente a litigar en vía jurisdiccional, lo cual, aparte de la saturación de los juzgados y tribunales, supondría un coste añadido de tener que acudir con abogado y procurador. CHECA GONZÁLEZ, C. “La Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria, y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”. *Tributos Locales*, nº.41, 2004, pág. 63.

En efecto, en primer lugar, el artículo 1.1 de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas de Modernización del Gobierno Local, daba nueva redacción al artículo 108 de la LRBRL según el cual,

“Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta ley”.

Por su parte, en la redacción dada por el TRLRHL, el primer párrafo del citado artículo 14.2 comienza dejando claro el carácter exclusivo del recurso de reposición que a continuación se regula, no sólo contra los actos de aplicación y efectividad en materia tributaria, sino respecto al resto de ingresos de Derecho Público³⁴¹.

Por tanto, poniendo en relación ambos preceptos resulta que en los municipios de régimen común el recurso de reposición contra los actos citados, tributarios o no, resulta del todo punto preceptivo³⁴².

³⁴¹ En este sentido, el TSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo en Sentencia nº 1273/2011 de 05 de diciembre de 2011, Recurso nº 32/2011 (ES:TSJCAT:2011:12367), justifica la extensión del recurso de reposición en el propio trámite parlamentario de la modificación del citado artículo 108 de la Ley de Bases de Régimen Local, y en concreto en la enmienda nº. 288, cuyas justificaciones son las siguientes: “1.º) Ampliar el actual alcance de las normas generales de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos locales a los restantes ingresos de Derecho público de las Entidades locales, tales como precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público y multas y sanciones, en análogos términos que en la Administración del Estado; y 2.º) Consolidar en el recurso de reposición obligatorio el régimen de impugnación en vía administrativa de los actos de gestión de los tributos y demás ingresos de Derecho público de las Entidades Locales” (Fundamento de Derecho Cuarto). Finalmente se acaba amparando la modificación del art. 108 de la LRBRL en la propia reforma del artículo 14 de la LRHL, donde se hace obligatorio el recurso de reposición para la impugnación de los actos dictados en vía de gestión de los tributos y demás ingresos de Derecho Público de las Entidades locales.

³⁴² Dicha conclusión no merece discusión según el TSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo entre otras, en la Sentencia nº 315/2011, de 10 de marzo de 2011, Recurso nº 189/2008

Pero ahora cabe centrarse en el último párrafo del artículo 108 de la LRBRL, auténtica novedad de la citada Ley 57/2003. En efecto, esta última introducía un Título X en la LRBRL con el establecimiento de régimen de organización de los llamados municipios de gran población, en los que según el artículo 137 existiría un órgano especializado, entre otras funciones, en el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de Derecho Público, que sean de competencia municipal.

Por tanto, a la vista de la obligatoriedad del recurso de reposición en los municipios de régimen común, a continuación se planteaba el papel que juega el recurso de reposición en este nuevo régimen de gran población. Dicha cuestión es resuelta, en primer lugar por el último párrafo del artículo 108 antes citado, en correspondencia con el apartado tercero del artículo 137, según los cuales, los interesados pueden, con carácter potestativo,

(ES:TSJCAT:2011:2102), en cuyo Fundamento de Derecho Tercero reitera una doctrina consolidada, y por la que se afirma que:

“Es claro que si en los municipios de gran población, la reposición previa a la reclamación ante el órgano económico- administrativo local es potestativa, quiere decirse que en el resto de municipios será preceptiva. Y también es patente que, si en tales municipios la resolución que dicte tal órgano pone fin a la vía administrativa, en los restantes municipios será la resolución del recurso de reposición preceptivo la que ponga fin a la vía administrativa.”

A este respecto, GALÁN RUIZ destaca que a pesar de la modificación operada por la Ley 57/2003, el legislador del TRLRHL no la recogió a pesar de su proximidad en el tiempo, considerando dicho autor que se mantenía el carácter preceptivo del recurso de reposición en cualquier caso. Sin embargo, a continuación, señala que de la lectura del nuevo artículo 108 de la LRBRL parece desprenderse que ese carácter no es absoluto y dependerá de que los actos administrativos se hayan producido o no en algunos municipios de gran población. GALÁN RUIZ J., en la obra colectiva, *La revisión de actos en materia tributaria.*, ob. cit., pág. 51.

No obstante, el propio artículo 14.2 reconoce en la letra a) que lo anterior se entiende sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales, en cuyo caso, si los actos han sido dictados por la entidad local, el recurso de reposición será previo a la reclamación económico-administrativa. Posibilidad reafirmada en la letra ñ) al hablar de la impugnación en esta vía de forma previa a la vía contencioso-administrativa. Es cierto que del tenor literal del precepto no se deduce directamente el carácter potestativo del recurso, pero la remisión “a los supuestos en los que la ley prevé la reclamación económico-administrativa” nos conduce directamente al artículo 108 de la LRBRL que sí otorga tal carácter facultativo a la reposición de forma expresa en los actos producidos por municipios de gran población.

presentar previamente contra dichos actos el recurso de reposición regulado en el artículo 14 de la LRHL (actualmente el artículo 14.2 del TRLRHL)³⁴³.

No obstante haber hecho uso del potestativo recurso de reposición, no queda vedada sin embargo la vía económico-administrativa contra la resolución del citado recurso, ya que el apartado segundo del citado precepto establece que *la resolución que se dicte en esta última instancia pondrá fin a la vía administrativa y contra ella sólo cabría la interposición del recurso contencioso-administrativo*. Lo cual significa de forma implícita que sólo en los municipios de gran población la reclamación económico-administrativa es obligatoria y hay que agotarla para poder acudir a la vía de la jurisdicción contencioso-administrativa. Todo ello a modo y semejanza de lo que sucede en la gestión, liquidación e inspección de los tributos del Estado o de las CCAA.

De esta forma en los municipios de gran población cabe interponer recurso de reposición previa a la reclamación económico-administrativa o directamente ésta de forma preceptiva como previa a la vía judicial³⁴⁴.

³⁴³ Quizás sea en este régimen donde más se pone de manifiesto a nuestro juicio la relativa utilidad del recurso de reposición por lo limitado de su objeto y naturaleza intrínseca.

³⁴⁴ En este sentido en un principio se planteaba la problemática de interpretación de la normativa en idénticos términos a la que ya hemos apuntado sobre el término “podrá” del antiguo artículo 14.4 de la LRHL sobre el recurso de reposición y a la que nos hemos referido ya *ut supra*. En concreto, nos referimos al carácter preceptivo o no de la reclamación económico-administrativa en los municipios de gran población, duda que para GALAN RUIZ parte de la dicción literal del artículo 137.3 de la LRBRL. En efecto, dicho precepto volvía a utilizar el término “podrá” al referirse a la reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, lo cual unido a la falta de declaración expresa del carácter preceptivo de dicha reclamación dejaba en duda de presentar directamente el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del recurso de reposición.

Sin embargo, dicha opción es totalmente descartada siendo pacífica en la actualidad, como ya hemos dicho *ut supra*, la obligatoriedad de interponer reclamación económico-administrativa previa a la vía jurisdiccional, tanto porque la resolución que termine el procedimiento pone a su vez fin a la vía administrativa (artículo 249 de la LGT), como por el carácter potestativo del recurso de reposición en los municipios de gran población. Como vemos el sentido al término “podrá” es el mismo al que ya hemos apuntado sobre el término *podrá* del antiguo artículo 14.4 de la LRHL sobre el recurso de reposición (como opción del contribuyente sobre si continuar o no la vía impugnatoria), pero una vez elegida obligatoriamente debe acudir a la vía económico-administrativa local). GALÁN RUIZ J., en la obra colectiva, *La revisión de actos en materia tributaria*, ob. cit., pág. 52-53.

Por todo lo anterior, **podemos concluir que el régimen de recursos en materia de aplicación y efectividad de tributos locales y restantes ingresos de Derecho público de las entidades locales es el recurso de reposición con carácter preceptivo para los municipios de régimen común, y con carácter potestativo para el resto de municipios del Título X de la LRBRL, (municipios de gran población), quedando, al igual que en el Estado y en las Comunidades Autónomas, la reclamación económico-administrativa como el recurso general que pone fin a la vía administrativa previa a la jurisdicción contencioso-administrativa³⁴⁵.**

Por otro lado, resulta interesante la propuesta de *lege ferenda* de una parte de la doctrina de extender la vía económico-administrativa a todo tipo de municipios. De esta forma algunos autores consideraban deseable la reimplantación generalizada de esta vía de revisión en el ámbito tributario local, aunque en este punto CHECA GONZÁLEZ introduce dos matices importantes.

En consonancia con dicha postura, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Alicante, sección 2ª, dictó Sentencia nº 170/2018 de 11 de abril de 2018, en la que se impugnaban actos tributarios municipales por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, produciéndose indefensión ante la imposibilidad de interponer reclamación económico-administrativa a la que se tiene derecho en virtud del artículo 108 y 137 de la LRBRL, por incluirse el municipio exaccionante en el régimen de gran población. Y así, lo considera el órgano judicial:

“En definitiva, no es posible que la Administración declare agotada la vía administrativa en la resolución que se resuelve el recurso de reposición, por cuanto de acuerdo con lo establecido en el artículo 137 de la LRBRL, la resolución que pone fin a la vía administrativa es la dictada por el órgano especializado municipal referido en dicho precepto (...) y, el hecho de que el demandante no pueda acudir al órgano especial previsto en el artículo 137, atenta contra su derecho a la tutela judicial efectiva al impedirle que un órgano independiente de la Administración pueda conocer su recurso antes de acudir a la vía judicial”(Fundamento de Derecho Tercero).

³⁴⁵ Así, GALÁN RUIZ J., en la obra colectiva, *La revisión de actos en materia tributaria*, ob. cit., págs. 50 y 53.

VEGA BORREGO, F. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob.cit, pág. 126. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., págs. 498-499.

Por último, conviene destacar que esta claridad en el esquema de recursos en el ámbito local no se traslada al régimen de la suspensión cuando entra en juego la vía económico-administrativa, tal y como veremos en el siguiente apartado sobre los presupuestos de la suspensión.

En primer lugar, su necesario carácter potestativo, al abrigo de las críticas que consideraban que su obligatoriedad podría vulnerar la efectividad del derecho a la tutela judicial por la demora en el acceso del ciudadano a la vía jurisdiccional³⁴⁶.

³⁴⁶ CHECA GONZÁLEZ, C. “La Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria, y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”, ob. cit., pág. 55. En torno a esta cuestión, existía ya una corriente generalizada entre la doctrina administrativista más reputada contraria a la exigencia de la vía administrativa previa para poder acceder al contencioso. Y así, para GARCÍA DE ENTERRÍA significa “una reduplicación del privilegio de decisión previa”, y acude a la doctrina aplicada en jurisdicciones internacionales como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el que se parte del agotamiento previo de las vías internas de impugnación para la admisión de la reclamación. Sin embargo, y aquí reside su argumento a favor del carácter potestativo de la vía administrativa previa, cabe la dispensa de la misma en virtud del principio de efectividad: “cuando el recurso es efectivo se exige, pero si es inefectivo, por ejemplo, porque exista una jurisprudencia absolutamente establecida en el sentido de que ese argumento no va a ser tenido en cuenta, se dispensa desde la regla de la efectividad del mismo”. Acaba el autor recordando que ese término “efectivo” es el utilizado en el artículo 24 de la CE. sobre el derecho a la tutela judicial. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.59, 1988, págs. 339-340.

En esa misma línea, el mantenimiento del recurso de reposición y la coexistencia con la vía económico-administrativa puede producir un doble efecto, paradójicamente negativo, en los municipios con Tribunal Económico-Administrativo Municipal:

- Desde la posición del reclamante que presenta recurso de reposición, la tramitación y resolución sucesivas del recurso de reposición y de la reclamación prolonga la fase de revisión administrativa del acto impugnado mucho más allá del plazo legal acumulado (7 meses /13 meses).
- Desde la perspectiva municipal, la doble vía de recurso genera ineficiencias dado que los medios humanos y materiales destinados a resolver recursos de reposición suponen en gran medida una duplicación de costes con el Tribunal Económico-administrativo Municipal, que es evitable. En este sentido cabría acudir a la vía del artículo 235.3 de la LGT que regula el llamado recurso de reposición impropio con el que se podría conseguir el mismo objetivo, (que el órgano administrativo que dictó el acto pueda anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal).

Finalmente, en un contexto de crónica insuficiencia de medios en la administración tributaria, generan un coste de oportunidad. BUENO MORA, S., “Algunas ideas innovadoras, fruto de la experiencia, para potenciar el valor de los órganos económico-administrativos municipales”. Ponencia del *XIII Encuentro de Órganos económico-administrativos municipales*. Castellón de la Plana, Octubre 2018.

Lo anterior enlazaría de forma directa con la crítica que hemos expuesto *ut supra* sobre la propia naturaleza del recurso de reposición en el ámbito administrativo general abocado a la ineficacia por su propia naturaleza, tan sólo atendiendo al escaso porcentaje de la estimación de un recurso de reposición por el propio órgano que dictó el acto.

Además, y ya dentro del ámbito de la justicia cautelar, dicho argumento enlazaría también con la exigencia de celeridad en la adopción de medidas cautelares, como uno de los principios derivados del valor superior de la justicia que sostiene la institución de la suspensión.

En segundo lugar y ya desde el punto de vista organizativo, el citado autor parte de la inviabilidad de la creación de órganos económico-administrativos en todos y cada uno de los municipios. Sin embargo, y sin descartar jurídicamente la posibilidad de que fueran Tribunales económico-administrativos del Estado los que asumieran la labor de resolver las controversias en materia de Haciendas locales, sí acaba reconociendo la sobrecarga en la actividad de estos Tribunales con la consiguiente demora en la resolución de los procedimientos³⁴⁷.

Por ello, dicho autor termina proponiendo la constitución de un órgano especializado similar al de los municipios de gran población pero con impulso de las Diputaciones provinciales (entendemos que en las Comunidades Autónomas Uniprovinciales serían estas las que proveyeran dichos puestos), con dos evidentes ventajas tanto para los ciudadanos como para la propia Administración: por un lado aquéllos tendrían acceso a la defensa de sus intereses de forma sencilla y sin costes, y por otro lado se aligeraba la carga de trabajo de los órganos jurisdiccionales³⁴⁸.

Sin embargo, otros autores consideran sin reservas la necesidad de que la vía económico-administrativa se instaure en todo municipio y al frente de Tribunales económico-administrativos municipales. Y así, GALÁN RUIZ apunta diferentes motivos también desde el punto de vista del administrado y de la Administración tanto la tributaria como la de Justicia³⁴⁹.

³⁴⁷ CHECA GONZÁLEZ, C., “La Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria, y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”, ob. cit., pág. 58. Resulta significativo que la demora, que por un lado se quería evitar con el carácter potestativo de esta vía defendido por dicho autor, se produciría igualmente de asignar la tarea a los Tribunales económico-administrativos estatales.

³⁴⁸ CHECA GONZÁLEZ, C., “La Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria, y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”, ob. cit., pág. 63.

³⁴⁹ GALÁN RUIZ J., en la obra colectiva, *La revisión de actos en materia tributaria*, ob. cit., págs. 50 y 53.

- Se evitaría la discriminación entre los ciudadanos en función del mayor o menor municipio frente al que reclamar, con posible vulneración del principio constitucional de igualdad;
- Se posibilitaría el acceso a una vía de revisión gratuita y sobre todo ante un órgano que, aun administrativo, es funcional y jerárquicamente independiente del órgano gestor que emite la liquidación tributaria³⁵⁰.
- Finalmente se aliviaría la saturación, tanto de los órganos jurisdiccionales al estimarse las reclamaciones o por satisfacer a los particulares los argumentos esgrimidos, como para los órganos de revisión encargados de los recursos de reposición en el caso de que se prescindiera de esta vía administrativa de impugnación³⁵¹.

Visto el régimen de impugnación de actos tributarios locales en vía administrativa, cabe finalmente analizar **el carácter autónomo que se deduce de la normativa en torno al recurso de reposición en el ámbito local.**

³⁵⁰ Por otro lado, el carácter independiente y especializado de estos órganos garantiza una capacidad de resolución técnica, constituyendo una sólida alternativa a la vía del recurso de reposición. Todo ello teniendo en cuenta la doctrina general que, de modo reiterado, lleva dictando el Tribunal a fin de evitar disparidades de criterios en la resolución de los recursos de los contribuyentes. *Memoria del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón*, 2013, pág. 47.

³⁵¹ A este respecto y dentro del objetivo inicial que ha de proponerse los Tribunales económico-administrativos locales de reducción de la conflictividad judicial, una suficiente argumentación jurídica confirma la confianza de los ciudadanos de que el asunto ha sido objeto de estudio adecuado y suficiente, como medio de disuasión ante la vía judicial. Es decir, consiguiendo el objetivo de una alta eficiencia y calidad de las decisiones de los Tribunales económico-administrativos, la disminución de los conflictos judiciales vendría como una consecuencia lógica y derivada, aunque no siempre garantizada, ya que no en todos los casos se evita el litigio en vía judicial. *Memoria del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón Año 2014*, pág. 48.

Todo ello responde a los objetivos de reducción de litigiosidad y de celeridad que se han perseguido con la creación de estos órganos municipales especializados vienen recogidos en la propia Exposición de Motivos de la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local en los siguientes términos: “*Este órgano puede constituir un importante instrumento para abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción*”.

Es cierto que la regulación actual del TRLRHL sobre el recurso de reposición es heredera directa de la contenida en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, el cual, en su Disposición Adicional Primera reenviaba a su vez a su normativa específica en cuanto al recurso de reposición contra los actos relativos a las Haciendas Locales. Dicha autonomía es confirmaba en la Disposición Adicional Cuarta.1 de la LGT³⁵².

Y esas normas reguladoras se encuentran en el TRLRHL, concretamente en el ya citado artículo 14.2. En este sentido, PAGÈS I GALTÈS considera que, "...la normativa estatal del recurso de reposición contemplado en la LGT y normativa reglamentaria de desarrollo no será directamente aplicable al ámbito local, de tal modo que la Ordenanza fiscal podrá desarrollar la regulación legal que de este recurso practica el art. 14.2 del TRLRHL sin necesidad de atenerse al régimen derivado de la LGT, el cual tan sólo tendrá carácter supletorio"³⁵³.

Sin embargo, una vez que la propia normativa de haciendas locales a la que la norma estatal otorga preeminencia, realiza un segundo reenvío a dicha normativa estatal en materia de la suspensión del acto impugnado, ello es más que suficiente para afirmar la dependencia del recurso de reposición local de la normativa sobre el recurso de reposición estatal de la LGT y del RRVA.

Por tanto, existe un ámbito en el que la regulación del recurso de reposición estatal es de aplicación inevitable al ámbito local. Nos referimos a la remisión que efectúa el

³⁵² Dicha disposición remite a las normas relativas de las Haciendas Locales la regulación de la revisión de tributos locales y restantes ingresos de Derecho Público, tanto en materia de recurso de reposición como de las reclamaciones económico-administrativas.

Reenvío confirmado en la disposición adicional primera del RRVA, según la cual: "*Los órganos competentes de las Comunidades Autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales en materia de procedimientos regulados en este Reglamento se determinarán conforme a lo que establezca la normativa específica*".

³⁵³ PAGÈS I GALTÈS, J., "La revisión de actos tributarios en el ámbito municipal aspectos novedosos derivados de la reforma de 2015". *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, nº.17, 2016., pág. 1894.

artículo 14.2, letra i) del TRLRHL **a las normas sobre suspensión del acto impugnado** previstas en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, y en el RPREA de 1996. La derogación de ambos por el RRVA (Disposición Derogatoria Única), **hace de aplicación directa la normativa del recurso de reposición estatal al ámbito local**³⁵⁴.

Es por ello que procede analizar a continuación las consecuencias de toda esta reglamentación de los recursos y reclamaciones en el ámbito tributario local respecto al instituto de la suspensión, en concreto respecto a los presupuestos para su adopción.

Tan solo cabe apuntar que, dentro de este juego de dobles reenvíos que hemos expuesto en torno al recurso de reposición local entre la normativa reguladora de haciendas locales y la normativa reguladora de recurso de reposición estatal, **lo que queda claro a los efectos que nos interesa es la asunción en el ámbito local de las modalidades de suspensión de esta última, ya se trate de un municipio de gran población, como de un municipio de régimen común.**

La única diferencia entre uno y otro será la aplicación de un régimen más limitado o no de suspensión, dependiendo del carácter preceptivo o no del recurso de reposición.

B.) Presupuestos de la suspensión: antecedentes y situación actual.

Para comprender la regulación actual de la suspensión del acto tributario local, además de las peculiaridades de su sistema de recursos ya analizada, procede repasar brevemente

³⁵⁴ OLMOS BAÑÓN, P.S., “Revisión de actos tributarios en el ámbito local”. *Revista de Estudios Locales*, Febrero 2006, pág. 66.

Para GARCÍA ROSS la suspensión en el ámbito local “queda resituada en el artículo 14.2.f) e i), efectuando una remisión en bloque para su aplicación a lo dispuesto en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, reguladora del recurso de reposición, y al RPREA de 1996, con lo que, por este último, se daba entrada a otras modalidades de suspensión distintas de la suspensión automática. (...) El Real Decreto Legislativo 2/2004, mantuvo y mantiene actualmente la citada redacción y numeración, por lo que la remisión ahora debe entenderse efectuada a lo que en materia de suspensión disponga la LGT y el RRVA”. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral, *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., págs. 497-498.

quiera los antecedentes normativos de los presupuestos actualmente reconocidos de suspensión en la esfera local, y en especial en su modalidad de dispensa de garantías.

De esta forma, ya hemos comentado *ut supra* que la normativa reguladora del régimen de la Administración Local fue igualmente pionera en la introducción de la suspensión automática en vía recurso en el ordenamiento tributario mediante la prestación de la correspondiente garantía³⁵⁵.

Pero lo que nos interesa recalcar en este punto es que la normativa tributaria en el ámbito local fue precursora también en el reconocimiento del derecho del particular a solicitar y obtener la suspensión sin necesidad de aportar garantías.

Hay que partir de la redacción originaria de la LRHL, de cuyo artículo 14.4, segundo párrafo cabía deducir que la regla general era la suspensión ordinaria con garantía³⁵⁶.

Pero existe un antecedente de la suspensión sin garantías en vía de recurso de reposición en el ámbito tributario local, y que proviene de la redacción del artículo 727.8 de la Ley de Bases de Régimen Local de 24 de junio de 1955, según el cual, “*En casos muy*

³⁵⁵ CHECA GONZÁLEZ. C., “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de liquidación tributaria: algunas cuestiones”. *Impuestos*, nº.21, 1994, pág. 233. En este sentido, el artículo 727.6 de la Ley de Bases de Régimen Local de 24 de junio de 1955, al regular la imposición y ordenación de exacciones, disponía que: “*La suspensión se acordará siempre que el reclamante garantice el pago del importe de la obligación, con más, en su caso, el de las multas, recargos y derechos liquidados conjuntamente con aquella, y un 10% del total para responder de los intereses correspondientes al tiempo que transcurra hasta la resolución definitiva de la reclamación si ésta no prosperarse*”.

³⁵⁶ En efecto, el primer párrafo del citado artículo disponía que, “*Para interponer el recurso de reposición, contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, no se requerirá el previo pago de la cantidad exigida; no obstante, la interposición del recurso no detendrá en ningún caso, la acción administrativa para la cobranza, a menos que el interesado solicite dentro del plazo para interponer el recurso, la suspensión de la ejecución del acto impugnado, a cuyo efecto será indispensable para solicitar dicha suspensión, acompañar garantía que cubra el total de la deuda tributaria, en cuyo supuesto se otorgará la suspensión instada (...)*. En este sentido, se recoge en el ámbito tributario local la medida ya contemplada previamente en la Ley de Bases de Régimen Local de 24 de junio de 1955, cuyo artículo 727.4 establecía que, “*Para reclamar ante el Tribunal contra la inclusión en la obligación de contribuir o contra el importe de la cuota liquidada por una exacción, no se requerirá el previo pago de la cantidad exigida, pero la reclamación no detendrá, en ningún caso, la acción administrativa para la cobranza, a menos que el interesado deposite el importe de la liquidación, incrementado en un veinticinco por ciento, ...*”

cualificados y excepcionales podrán, sin embargo, las Entidades acreedoras acordar discrecionalmente, a instancia de parte, el aplazamiento de la exacción, sin prestación de garantía alguna, cuando el reclamante alegare y justificare en su solicitud la imposibilidad de prestarla”.

Cabe reseñar en este punto que, ante el silencio en la LRBRL, en la regulación posterior del régimen local del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobaba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, se mantuvo en su artículo 192.2 y 4, tanto el carácter automático de la suspensión y con garantías tasadas –depósito en efectivo, valores o fianza de entidad bancaria-, como el supuesto de excepcionalidad de suspensión sin garantías en idénticos términos a la normativa anteriormente citada.

Pues bien, dicha previsión sobre los **“casos muy cualificados y excepcionales”**, no sólo fue de nuevo recogida sino además posteriormente ampliada por la redacción originaria del artículo 14.4 de la LRHL a los errores materiales y aritméticos y sanciones³⁵⁷.

³⁵⁷ El segundo párrafo de dicho precepto establecía que, *“En casos muy cualificados y excepcionales, podrán, sin embargo, las Entidades acreedoras acordar discrecionalmente, a instancia de parte, la suspensión del procedimiento, sin prestación de garantía alguna, cuando el recurrente alegue y justifique en su solicitud la imposibilidad de prestarla o demuestre fehacientemente la existencia de errores materiales o aritméticos en los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales”.*

Por otra parte, ese carácter cualificado y excepcional había sido objeto de comentarios de la doctrina por su abstracción y generalidad. Así, CHICO DE LA CÁMARA consideraba que el legislador pretendía confrontar dicha excepcionalidad con la regla general de la suspensión con garantías del acto tributario. Además, la amplitud de la redacción del precepto implicaba reconocer otros supuestos de los regulados expresamente en dicho artículo 14.4 de la LRHL, es decir, recogidos en las disposiciones tributarias de alcance general (por ejemplo, en caso de condonación ingreso, compensación, suspensión o aplazamiento de la deuda del artículo 135.2 de la LGT vigente entonces, o en caso de sanciones y actos de contenido no económico del artículo 74.4 y 77 del RPREA de 1996). Por último y de forma acertada el citado autor se cuestiona cómo el legislador puede considerar el carácter discrecional de la suspensión del procedimiento sin prestación de garantía ante un supuesto tan reglado como el de la acreditación de errores materiales, aritméticos o de simple hecho. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., pág. 93.

En la misma línea, ARNAL SURIA considera que es lógico que la LRHL reduzca las posibilidades de suspensión sin garantías a casos muy cualificados y excepcionales, así como también lo es el margen de discrecionalidad del órgano decisor para el caso de imposibilidad de prestación de garantías. Ahora bien,

Es decir, nos encontramos con una normativa que evoluciona hacia una mayor flexibilidad: parte del reconocimiento de la medida cautelar previa prestación de garantía, posteriormente se amplía al supuesto de prescindir de la misma cuando se justifique la imposibilidad de prestarla, y finalmente se acaba reconociendo el supuesto de errores materiales como autónomo e independiente de todo lo relacionado con la prestación de garantías.

En otras palabras, se trata de un progreso en el ámbito tributario local, totalmente novedoso en el ámbito de la justicia cautelar hasta el momento y que abre las puertas a la institución de la suspensión de la ejecución del acto administrativo sin necesidad de prestar garantías³⁵⁸.

Pero no sólo constituye un antecedente inmediato de la suspensión sin garantías, sino que incluso se ha llegado a ver una conexión de esos supuestos excepcionales con el criterio del *fumus boni iuris*³⁵⁹.

dice el autor, no es justificable esa misma discrecionalidad cuando el recurrente hubiera demostrado fehacientemente el error material, en cuyo caso la suspensión debería ser total y absolutamente automática. ARNAL SURIA, S. “La gestión de los tributos locales”. *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº.7, 1989, pág. 53.

³⁵⁸ En este sentido, CHECA GONZÁLEZ reconoce que, con todos sus defectos, esta posibilidad recogida en la LRHL supone un notable avance con respecto al régimen entonces vigente de la vía económico-administrativa que carecía de una disposición similar que abriera la puerta a la suspensión sin garantías en el ámbito tributario. CHECA GONZÁLEZ, C., “El recurso de reposición en materia tributaria local”. *Impuestos*. Tomo II. Editorial La Ley. Madrid, 1999, pág. 276.

³⁵⁹ En efecto, resulta particularmente relevante para el objeto de este estudio la vinculación que hace GOMAR SÁNCHEZ de esos casos “muy cualificados y excepcionales”, con el *fumus boni iuris*, habida cuenta de que, si la ejecutividad del acto se basa en la presunción de su legalidad, la falta de ésta como supuesto excepcional conduce al efecto contrario.

En concreto, dicho autor aboga por la aplicación de este criterio de suspensión al procedimiento administrativo en materia tributaria local por vía del artículo 14 de la normativa reguladora de las Haciendas Locales, pero siempre en beneficio del particular, es decir, rechazando la negación de la suspensión por ausencia de la apariencia de buen derecho aun prestando la debida garantía.

Y ello porque, utilizar en sentido negativo el *fumus boni iuris* hasta el límite de imposibilitar siquiera la suspensión con prestación de garantía, supondría “una grave indefensión y vaciaría de contenido el mandato legal y la institución suspensiva, dado que la Administración sería juez y parte de la cuestión”. Por último, reconoce que la mención a los casos muy cualificados y excepcionales podría vincularse a la

Con los anteriores antecedentes, se llega a la modificación del artículo 14 de la LRHL citado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y que es el que realmente configura el régimen actual la suspensión en vía de recurso de reposición del acto tributario local, contenido en el artículo 14.2. f) e i) del TRLRHL.

De entrada, dicho precepto, recoge la regla general de la ejecutividad inmediata de los actos administrativos, “...con las consecuencias legales consiguientes, incluso la recaudación de cuotas o derechos liquidados, intereses y recargos”, con la excepción del automatismo de la suspensión de las sanciones. Pero a continuación hace una remisión en bloque a la normativa tributaria general en los mismos términos que en el Estado, “...aplicando lo establecido en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, y en el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas”.

A este respecto, la remisión en bloque para la aplicación del régimen de suspensión a estos reglamentos anteriores a la LGT que regulaban el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, ha de entenderse realizadas como es lógico a la propia LGT citada y al RRVA.

Es este punto donde más se pone de manifiesto si cabe la idea que hemos apuntado *ut supra* respecto a que, **el régimen de la suspensión en el recurso de reposición de ámbito local depende en gran medida de las peculiaridades de su sistema actual de recursos**. En concreto, con la reintroducción de la vía económico-administrativa en el ámbito tributario local por la Ley 57/2003, en la LGT y en su desarrollo reglamentario por el RRVA.

aparición de buen derecho, dando entrada a una discrecionalidad positiva, que aun sujeta a moderación, permitiría a la Administración suspender de forma unilateral, pero con fundamento. GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “La suspensión de los actos de liquidación en materia tributaria local”, ob. cit., págs. 273-274.

Y es en la remisión en bloque a la regulación prevista en esa normativa estatal para el recurso de reposición y para la reclamación económico-administrativa donde surgen los problemas. Tal como apunta algún sector doctrinal, **la reintroducción de la vía económico-administrativa para determinados municipios no ha tenido en cuenta las repercusiones para el régimen de suspensión de los actos tributarios locales**. En concreto, “se advierte una importante diferencia con el recurso de reposición estatal, en el cual sólo pueden utilizarse alguna [modalidades de suspensión] de ellas”³⁶⁰.

En palabras de LUQUE MATEO se complica la situación con la regulación actual, puesto que la suspensión de la ejecutividad de los actos recurridos en reposición (artículo 224 LGT) es más restrictiva que la prevista cuando se impugnan en vía económico-administrativa. Por lo que surgen dudas sobre cuándo acudir al régimen de suspensión previsto para una u otra vía de revisión³⁶¹.

Y esa diferencia de trato que tiene la medida cautelar, se basa en lo siguiente según dicho autor: en la vía de recurso de reposición no cabe la suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación; tampoco cabe la suspensión con garantías alternativas a las previstas para la suspensión automática; no se contempla la suspensión de actos de contenido no económico y, por último, se prohíbe de forma expresa la suspensión de la ejecución de actos censales en los tributos de gestión compartida³⁶².

³⁶⁰ VEGA BORREGO, F., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 125. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral, *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., págs. 125-126.

³⁶¹ LUQUE MATEO, M.A., “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos*, nº.5, Quincena del 1 al 14 de marzo, Editorial La Ley, Madrid, 2004 (www.laleydigital.es ref. La Ley 423/2004), pág. 16. En el mismo sentido, GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral, *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 499.

³⁶² LUQUE MATEO, M.A., “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, ob. cit., pág. 16.

La interpretación que pudiera dar solución a esta laguna pasaría por la propuesta por un sector doctrinal que considera que la interpretación correcta sería **atribuir las modalidades de suspensión del ámbito estatal teniendo en cuenta el carácter preceptivo o no del recurso de reposición**³⁶³.

De esta forma, **cuando el recurso de reposición tuviera carácter preceptivo por constituir el único recurso posible en vía administrativa al tratarse de un municipio de régimen común, se podría solicitar la suspensión mediante todas la modalidades que recoge la LGT para el procedimiento económico-administrativo: automática, con garantías alternativas, con dispensa total o parcial, por error aritmético, material o de hecho, o para los actos sin contenido económico (artículo 233 de la LGT y artículo 39 del RRVA).**

A nuestro juicio dicha postura es más coherente con la regulación del sistema de recursos en vía local y acorde con un mayor equilibrio con los derechos y garantías de los contribuyentes, habida cuenta de la diferencia de trato a la que se les sometería según el régimen de municipio de que se tratase. Ello supondría un trato más beneficioso para el particular³⁶⁴ y que no haría más que compensar el trato, un tanto discriminatorio hacia los contribuyentes de municipios de régimen común que no gozarían de las ventajas de contar con la vía económico-administrativa en el ámbito de la revisión de tributos locales.

Por otro lado, **cuando se hubiera optado por el previo recurso de reposición en un “municipio de gran población” (habida cuenta de su carácter optativo), el régimen de suspensión se asimilaría al previsto para dicho recurso en el ámbito de los**

³⁶³ LUQUE MATEO, M.A., “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, ob. cit, pág. 16. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 499. VEGA BORREGO, F., “*La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*”, ob. cit., pág. 127.

³⁶⁴ Opinión expresada por LUQUE MATEO que añade la coincidencia de ambas vías de revisión sobre su obligatoriedad para poder acudir a la posterior vía contencioso-administrativa. LUQUE MATEO, M.A., “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, ob. cit., pág. 16.

tributos estatales. De esta forma sería de aplicación la suspensión prevista en los artículos 224.1 de la LGT y 25.1 del RRVA, incluyendo la suspensión automática mediante la aportación de las garantías tasadas y también otras alternativas, así como por errores aritméticos, materiales o de simple hecho.

En este sentido, la admisión de otras garantías distintas a las previstas en el apartado 2 del artículo 224 de la LGT provendría, no sólo de la falta de diferenciación que hace el artículo 14 del TRLRHL con respecto a los supuestos regulados en la LGT para la suspensión, sin distinguir los tipos de garantías cuando se trata de un recurso de reposición potestativo o preceptivo para acudir a la vía jurisdiccional, sino que lo contrario podría no ser de acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva³⁶⁵.

³⁶⁵ La postura de la doctrina es mayoritaria en cuanto al régimen cautelar aplicable en vía de recurso de reposición, tanto cuando este es preceptivo como cuando es opcional de la reclamación económico-administrativa.

Y así para CHECA GONZÁLEZ respecto a la suspensión en vía de recurso de reposición local cuando este es preceptivo, debe admitirse la medida cautelar sin aportación de garantías en los casos en los que el acto objeto de impugnación causare perjuicios de imposible o difícil reparación.

A este respecto el citado autor introduce una consideración a nuestro juicio muy relevante. Y es que, resulta criticable el carácter marginal y residual de la suspensión sin garantías, ya que a la vista del artículo 24.1 CE la suspensión debiera acordarse tras la interposición de la reclamación, salvo que de ello derivase un perjuicio grave para el interés público, lo cual es difícil de acreditar en el ámbito tributario. CHECA GONZÁLEZ, C. “El recurso de reposición en materia tributaria local”, ob. cit., pág. 268.

En ese mismo sentido, CASTILLO SOLSONA considera en primer lugar que el recurrente en reposición podría solicitar y obtener la suspensión de la ejecución del acto tributario local prestando otras garantías distintas a las de artículo 224.2 de la LGT, ya que el artículo 14.2, letra i) del TRLRHL se remite, no sólo a la normativa de la suspensión en vía de recurso de reposición, sino también a la normativa que regula la suspensión en vía económico-administrativa que sí contempla esa posibilidad. En cuanto a que ese mismo contribuyente pudiera acceder a la suspensión sin garantías en base a los perjuicios de imposible o difícil reparación, el citado autor parece admitirlo por la misma razón expuesta, pero añadiendo el carácter obligatorio del recurso de reposición en materia tributaria en la mayoría de los municipios, refiriéndose como es lógico a aquellos municipios de régimen común que carecen de vía económico-administrativa. CASTILLO SOLSONA, M.M. “La suspensión de la ejecución de los actos de aplicación de los tributos locales”. *Tributos Locales*, nº. 101, 2011, pág. 19.

No obstante, VEGA BORREGO en un primer momento reconoce que la falta de concreción del artículo 137 de la LRRL, (al limitarse a atribuir carácter potestativo al recurso de reposición del artículo 14 del TRLRHL sin mencionar el régimen de la suspensión cuando existe vía económico-administrativa), podría hacer pensar *a priori* que, cuando el recurso fuera potestativo podrían utilizarse igualmente todas las modalidades de suspensión previstas en la vía económico-administrativa local, (las mismas que la LGT

Finalmente, también hemos de tener en cuenta que el esquema expuesto no disminuye las garantías del particular al contar con la segunda oportunidad que constituye la existencia de la posterior vía de revisión económico-administrativa, y en la que ya puede disponer del régimen extenso de causas de suspensión, incluyendo sobre todo la suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación.

No obstante, habida cuenta de que estamos ante una regulación paralela que coincide en los dos supuestos de suspensión sin garantías, por errores materiales y automática en caso de sanciones, puede generar dudas sin embargo la exclusión del supuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación cuando se interpone un recurso de reposición mientras que ante el órgano económico-administrativo sí se pueden hacer valer. Ante la dificultad de encontrar algún tipo de fundamento jurídico de fondo o al menos alguna justificación de tipo formal o procedimental, ante todo nos parece una limitación de las posibilidades de acceder a la justicia cautelar en el momento inicial del recorrido que ha

reconoce para la vía económico-administrativa estatal). Lo que supondría equiparar la suspensión en vía de recurso de reposición a la vía económico-administrativa, ya fuera el régimen municipal común o el de gran población.

A continuación, matiza esa postura derivada del tenor de la normativa aplicable, manteniendo lo criticable que resultan las limitaciones en las modalidades de suspensión en el recurso de reposición estatal frente a la vía económico-administrativa. Para el citado autor, puede aceptarse dicha reducción por razón de que hay determinadas modalidades, como la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, que son de competencia exclusiva de los tribunales económico-administrativos. Sin embargo, no es admisible que en los supuestos en los que estos órganos no tienen la competencia, como en la suspensión con garantías alternativas, se niegue esta modalidad de suspensión en el recurso de reposición estatal.

Por todo ello concluye que dicha reducción o limitación existe, pero con el importante matiz de que en el recurso de reposición local sólo pueden acordarse las modalidades de suspensión admitidas en el recurso de reposición estatal que no están atribuidas a la competencia de los Tribunales Económico-administrativos. En definitiva, VEGA BORREGO comparte la postura expuesta, pero con la salvedad de que, en caso de que el recurso de reposición fuera potestativo, (al existir reclamaciones económico-administrativas locales), el obligado tributario puede utilizar todas las modalidades de suspensión que la LGT contempla para la vía económico-administrativa, menos aquéllas cuya competencia se atribuye a los órganos específicos encargados de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas. Lo anterior permitiría acudir a garantías alternativas a diferencia del recurso de reposición estatal, pero continuaría vedada para la modalidad de suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación cuya apreciación, no puede dejarse a los órganos de gestión sino a los más especializados como son los tribunales económico-administrativos.

VEGA BORREGO, F., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 127-128.

de seguir el particular para la revisión del acto tributario. **Por tanto, el particular se encontraría, para poder paralizar la acción recaudatoria de la deuda tras la interposición del recurso de reposición con la significativa desigualdad ante la Administración de tener que garantizar la deuda desde el primer momento.**

La explicación más plausible estaría más bien en relación a la atribución a un órgano distinto e independiente de la revisión económico-administrativa frente a la reposición ante el mismo órgano que dictó el acto. Lo anterior, unido a los mayores plazos dilatados de tramitación y resolución, permitirían al tribunal económico-administrativo con más margen temporal, valorar y ponderar con la distancia debida los diferentes intereses en juego en un deseado equilibrio reflejo de la necesaria proporcionalidad como una de los criterios básicos que deben presidir el ámbito de la justicia cautelar.

Tras estudiar en apartados anteriores el andamiaje dogmático que sustentan a las medidas cautelares, con la ponderación de intereses y la proporcionalidad como criterio subjetivo de apreciación por el juzgador que amalgama a los demás, cabrían algunas dudas sobre el hecho de que, el mismo órgano que dictó el acto impugnado pudiera hacer todo ese esfuerzo de valoración subjetiva en los reducidos límites temporales y funcionales en los que se mueve la revisión tributaria en vía administrativa de reposición. Lo cual no es sino un elemento más de la muchas veces predicada escasa operatividad de esta vía de revisión para una adecuada valoración o ponderación de los intereses en conflicto, y que acaba afectando al derecho de defensa de los particulares.

Asimismo podría argumentarse que, existiendo una vía de revisión administrativa posterior ante los tribunales económico-administrativos a los que se atribuye específicamente la competencia de la resolución de las solicitudes de suspensión sin garantías, sea sólo en ésta vía en la que se reconozca la posibilidad de alegar y acreditar un nuevo supuesto, que exige un juicio valorativo y subjetivo que permita a un órgano colegiado y auténticamente revisor desplegar una actividad de ponderación que un órgano no auténticamente juzgador estaría en disposición de hacer. Difícilmente la Administración entraría en dicha valoración, cuestión distinta de la apreciación errónea

de materiales, aritméticos o de simple hecho que no requiere por su propia naturaleza de especiales disquisiciones o interpretaciones jurídicas. Por lo que, el enjuiciamiento de los efectos del acto administrativo quedaría para la esfera económico-administrativa y judicial, donde dichos órganos introducirían juicios valorativos sobre los perjuicios como órganos con una independencia de juicio respecto al que dictó el acto.

Pero frente a ello, **quizás dichos argumentos no sirvan del todo como justificación real y objetiva para suprimir este supuesto de suspensión sin garantías en la vía del recurso de reposición.** Los perjuicios que pueden irrogarse al particular por la continuación en la ejecución del pago de una deuda tributaria pueden no haber hecho más que comenzar y caben dudas de que haya que esperar a la vía económico-administrativa para que se conviertan ya en irreparables y entonces poderlos alegar, una vez que ya se han producido. En este caso la suspensión habría quedado vacía de contenido y sin fundamento real, todo lo cual sería una vulneración del derecho fundamental a la defensa en el que reposa la justicia cautelar. Y ello sin contar además en el ámbito local, con la circunstancia de que, no todas las Corporaciones locales cuentan con dicha vía de revisión económico-administrativa, por lo que, el particular ve reducida desde un principio la posibilidad de suspender sin garantías al hipotético y remoto supuesto de los errores materiales. Lo cual no deja de plantear un nuevo problema relativo a las diferentes posibilidades de ejercer un derecho fundamental de oposición a la actuación de la Administración según estemos en un municipio o en otro.

Además, la argumentación relativa al nivel exigible al órgano encargado de resolver el recurso de reposición para valorar la irreparabilidad de los perjuicios puede ser fácilmente solventada acudiendo a la emisión de informes técnicos por órganos especializados como los de recaudación que coadyuven con suficiente garantía a entender acreditados dichos perjuicios. Hemos de tener en cuenta que, de la misma forma, los órganos económico-administrativos podrían verse en la necesidad de acudir a informes de otros órganos técnicos que acrediten la existencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación,

según la mayor o menor dificultad y complejidad de las circunstancias de cada caso concreto.

En conclusión, es cierto que el esquema particular de los recursos en el ámbito tributario local condiciona el régimen de la suspensión de la ejecución del acto en vía administrativa. Ahora bien y respecto a la modalidad de suspensión sin garantías, **la solución doctrinal antes expuesta, permitiría extender también la posibilidad de suspender la ejecución de un acto tributario en vía de recurso de reposición por perjuicios de imposible o difícil reparación, al margen del ya consabido supuesto de los errores materiales, aritméticos o de simple hecho.**

Esto sería posible en los supuestos en los que dicho recurso fuera preceptivo por inexistencia de la vía económico-administrativa local (municipios de régimen común), lo cual sería impensable respecto al recurso de reposición de ámbito estatal. Y ello por la remisión genérica del artículo 14.2 letra i) del TRLRHL a la normativa estatal reguladora del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas. Todo lo cual resulta interesante en cuanto a la extensión de esta modalidad de suspensión sin garantías, prevista en un principio únicamente para la vía económico-administrativa y de atribución exclusiva al enjuiciamiento de los órganos de esta vía de revisión.

En cualquier caso, **entendemos como propuesta de *lege ferenda* la extensión expresa por el legislador del supuesto de suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación a la vía de revisión por recurso de reposición, ya sea respecto a municipios de gran población como, con mayor motivo, de régimen común, en los que la falta de vía económico-administrativa avoca al recurso judicial.** Y ello, fundamentalmente por razones de plenitud en el ejercicio del derecho a la tutela judicial en los términos expuestos como una medida más hacia el equilibrio en la relación jurídico-administrativa e igualdad de armas.

Asimismo, nos abonamos a la propuesta de *lege ferenda* de la necesidad de actualizar definitivamente la remisión del artículo 14.2 letra i) del TRLRHL a la normativa tributaria vigente en materia de suspensión en vía de reposición, además de aclarar de

forma expresa el régimen de suspensión de la ejecución de los actos tributarios que sean objeto de recurso de reposición obligatorio en el ámbito local³⁶⁶.

Finalmente, y al igual que afirmamos al hablar de los supuestos de suspensión en vía de recurso de reposición en régimen común, hemos de reproducir lo afirmado sobre el nuevo supuesto extraído de la ya citada *ut supra* STSJ de 28 de mayo de 2020, **Recurso 5751/2017 (ES:TS:2020:1421), en caso de incumplimiento de la obligación de resolver de forma expresa el recurso administrativo contra el acto, lo que impide a juicio del Alto Tribunal dictar actuaciones de recaudación ejecutiva.**

C.) Supuesto específico de los actos censales.

Ya hemos expuesto la peculiaridad del sistema de recursos en el ámbito tributario local. que proviene del tradicional sistema de impugnación con la dualidad entre el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas.

Sin embargo, existe un ámbito por razón de la materia en la que incluso coexiste la reclamación económico-administrativa ante órganos estatales, con independencia del tipo de municipio de que se trate.

Y ello da lugar a un régimen específico de la suspensión de ciertos actos relativos a determinados tributos de exclusiva competencia local que limitan la aplicación de la medida cautelar en vía de revisión administrativa.

Como ya se apuntó *ut supra*, el artículo 224.1 de la LGT dispone la no suspensión del cobro de una deuda, “*si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, (...) sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia*

³⁶⁶ CASTILLO SOLSONA, M.M., “La suspensión de la ejecución de los actos de aplicación de los tributos locales”, ob. cit., pág. 19.

censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos”.

El precepto se está refiriendo, en concreto, a los actos de aplicación y efectividad de los tributos de gestión compartida con el Estado, esto es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)³⁶⁷.

Los antecedentes de dicha previsión se encuentran en lo dispuesto en el artículo 78, (en relación con el IBI), y en el artículo 92 (en cuanto al IAE) de la LRHL, que establecía el reparto de competencias entre la gestión catastral y censal atribuida a la Administración del Estado y la gestión estrictamente tributaria de estos impuestos de competencia exclusiva de los Entes Locales.

Debido a ese reparto competencial y a pesar de la eliminación de la vía económico-administrativa en ámbito local por la LRBRL, la vía de impugnación ante los Tribunales Económico-Administrativos estatales fue reintroducida: -contra los actos de gestión catastral en el IBI (formación del Padrón catastral según el vigente artículo 77.5 del TRLRHL) o contra los actos de gestión censal en el IAE (formación de la matrícula del Impuesto del vigente artículo 91.1 del TRLRHL); - y contra los actos de dicha gestión catastral o censal dictados por la Entidad local al actuar por delegación de la Administración del Estado, ya que, según el artículo 7.3 del TRLRHL los actos de

³⁶⁷ Efectivamente dicha previsión de no suspensión de los actos censales de esta clase de tributos estaba especialmente pensada para el IBI, en el que los recursos contra actos de gestión catastral atribuida a la Dirección General de Tributos (DGT) no suspenden el ejercicio de la gestión tributaria del impuesto a cargo de los entes locales mediante la práctica de las correspondientes liquidaciones. Por lo que, el interesado debe interponer recurso frente a estas últimas para poder acceder a la suspensión, todo ello sin perjuicio de la devolución correspondiente en caso de prosperar la impugnación contra el acto censal. CHICO DE LA CÁMARA, P., “La revisión de actos tributarios en la esfera local”, ob. cit., pág. 18. MARTÍN FERNÁNDEZ J. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Manual de Derecho Financiero y Tributario local*. Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 540.

gestión que se realicen en el ejercicio de dicha delegación serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al ente gestor³⁶⁸.

En función del régimen jurídico citado, en los tributos de gestión compartida se abren simultáneamente dos vías de revisión autónomas, según sea la Administración que tenga atribuida la competencia para dictar el acto de gestión censal y el acto de gestión tributaria correspondiente³⁶⁹.

³⁶⁸ En cualquier caso, la pervivencia de la vía económico-administrativa estatal en los tributos locales es contemplada por la propia LRBRL en su artículo 137.4, junto con la vía económico-administrativa ante los Tribunales económico-administrativos municipales en los municipios de gran población.

A modo recapitulativo y siguiendo a OLMOS BAÑÓN, en el ámbito de la Administración Local es admisible la reclamación económico-administrativa respecto a los tributos de gestión compartida, distinguiendo según la Administración autora del acto:

- Si el acto es dictado por la Administración del Estado: para los casos del IBI en actos tales como Ponencias de Valores, asignación de valores resultantes de procedimientos de valoración colectiva o procedimientos de incorporación; para los casos del IAE en actos de gestión censal como la asignación de Epígrafes de actividad.

Hay que constatar en estos casos el carácter potestativo del recurso previo de reposición.

- Si el acto es dictado por la Administración Local: cuando se actúa por delegación de la Administración del Estado y que son los actos de gestión censal del IAE (artículo 91.4 del TRLRHL) y los actos de gestión catastral en el IBI. En este último caso, como apunta OLMOS BAÑÓN, hay que acudir a las normas propias sobre delegación de competencias, ya que la procedencia de la reclamación económico-administrativa deriva de la naturaleza y contenido del acto impugnado y no de la Administración autora del mismo.

Frente a las categorías citadas, cuando el acto proviene de un ente local el recurso de reposición no es potestativo sino preceptivo, siendo el regulado en el artículo 14.2 del TRLRHL. OLMOS BAÑÓN, P.S., “Revisión de actos tributarios en el ámbito local”, ob. cit., pág. 68.

³⁶⁹ Aunque excede de los límites de esta tesis, cuestión distinta a la autonomía de las vías de impugnación censal y tributaria es la posibilidad abierta últimamente en el ámbito del IBI de que puedan impugnarse valores catastrales firmes al impugnarse las liquidaciones. De esta forma, la Sentencia nº 196 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del TS de 19 de febrero de 2019, Recurso 128/2016 (ES:TS:2019:579), acoge dicha posibilidad. Argumenta en tal sentido el Alto Tribunal que, el reparto de competencias del 77.1 y 5 del RD-Leg. 2/2004 y del artículo 4 del RD-Leg. 1/2004 por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, no se opone ni obsta a que, recurriéndose liquidaciones por IBI y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas análogas o similares, (como por ejemplo es el supuesto en que por sentencias firmes se produce una interpretación del art. 7.2 RDLeg. 1/2004, cuya aplicación al caso lleve a la certidumbre de que el inmueble no es urbano a efectos catastrales), el sujeto pasivo pueda discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun existiendo la valoración catastral firme en vía administrativa. Doctrina reiterada en Sentencia de 30 de enero de 2020, recurso nº 118/2020

Como decimos, la atribución a Administraciones diferentes de la competencia sobre los ámbitos de gestión censal y gestión tributaria obliga a nuestro juicio a no hacer depender la ejecutividad de uno de la del otro. En la jurisprudencia contencioso-administrativa ha quedado señalado también el modelo de exacción del IBI con distinción de las fases de gestión catastral y gestión tributaria, pudiendo citarse, a título de ejemplo, las SSTs de 14 de noviembre de 2003, Recurso 9302/1998 (ES:TS:2003:7157) y de 31 de octubre de 2006, Recurso 41/2005 (ES:TS:2006:7076), así como la del TSJ de Castilla y León en Sentencia de 21 de septiembre de 2005 (ES:TSJCL:2005:5094) y TSJ de Asturias en Sentencia de 14 de junio de 2010 (ES:TSJ AS:2010:3055). En particular la Sentencia del TS de Madrid de 18 de octubre de 2011, recurso 604/2010 (ES:TSJM:2011:14780), de manera muy clara señala que:

“La gestión tributaria, que es competencia de los distintos Ayuntamientos, comprende las operaciones necesarias para determinar la deuda tributaria y su recaudación, partiendo de la base imponible (valor catastral) obtenida en la fase de gestión catastral. En concreto, la gestión tributaria competencia de los Ayuntamientos comprende la liquidación, la concesión de exenciones y bonificaciones, la recaudación, la devolución de ingresos tributarios y otros actos similares.

De la anterior delimitación surgen dos consecuencias que son de interés para el presente recurso:

a) Los distintos datos que se contienen en el Catastro pueden ser impugnados ante la Administración autora del acto, como son las Gerencias Territoriales del Catastro. Lo anterior quiere decir que como la liquidación girada por el IBI se basa en los

(ES:TS:2020:228), que desarrolla el concepto de “permeabilidad” entre la gestión catastral y la gestión tributaria del impuesto en casos excepcionales, como cuando, firme el valor catastral del inmueble, se producen circunstancias sobrevenidas como la anulación del planeamiento, que haga que el terreno recobre su naturaleza inicial, debiendo tributar conforme esta naturaleza, procediendo la anulación de las liquidaciones tributarias.

datos aportados por el Catastro, que el Ayuntamiento no puede variar ni de oficio ni a instancia del interesado, corresponde, por tanto, al interesado obtener la corrección de los datos erróneos que puedan figurar en el Catastro, pero para ello debe acudir al Catastro y a los medios de impugnación previstos para sus resoluciones. Mientras que la liquidación del IBI girada por los Ayuntamientos solo puede ser impugnada por los defectos de la fase de gestión tributaria y ello ante el Ayuntamiento y con los recursos previstos para la impugnación de los actos tributarios de las entidades locales.

b) Los actos de gestión catastral son actos de la Administración del Estado en materia tributaria, por lo que son impugnables en la vía económico administrativa como previa a la jurisdiccional, mientras que los actos de gestión tributaria son actos de los Ayuntamientos, por lo que su régimen de recursos será el propio de los actos de las Haciendas Locales, ámbito en el que se suprimió la reclamación económico administrativa- salvo para algunos municipios- por lo que cabrá impugnación directa en la vía jurisdiccional, previo recurso de reposición.” (Fundamento de Derecho Segundo)³⁷⁰.

³⁷⁰ Como muestra de la doctrina de los Tribunales Económico-administrativos, en la Resolución del Tribunal de Móstoles (Reclamación 80/2005) de 22 de diciembre de 2005, se considera que, “...al tratarse de una reclamación que impugna el valor catastral asignado a la finca por el Catastro Inmobiliario, la reclamación debe realizarse ante la Administración Tributaria Estatal y no ante el Tribunal Económico-administrativo de la Ciudad de Móstoles, competente en esta materia exclusivamente para la resolución de las reclamaciones contra actos de gestión tributaria” (Fundamento de Derecho Primero). *Tributos Locales*, nº 65, 2006, págs. 98-99.

Por su parte, en la Resolución del Jurado Tributario de Valencia de 14 de noviembre de 2008 (Reclamación nº 00408/2008//IBI-GE, se considera que resulta irrelevante para el procedimiento de impugnación de las liquidaciones en concepto de IBI cualquier motivo que pudiera aducirse contra los valores catastrales, debiéndose sustanciar por su vía impugnatoria propia. Por tanto, al ser ejecutorio el valor catastral y no haber sido anulado ni suspendido constituye la base imponible de las liquidaciones tributarias municipales del IBI por determinación legal expresa. Y todo ello, añadimos nosotros, por la gestión bifronte del IBI con diferentes vías de gestión y revisión tributarias. *Tributos Locales*, nº 122, 2015, pág. 131.

En la misma línea, en la Resolución del Tribunal Económico-administrativo de Madrid (Reclamación 200/2014/04540) de 19 de julio de 2016 se incide en que, dentro de la gestión compartida del IBI entre el Estado (gestión catastral) y el Ayuntamiento (gestión tributaria), la determinación del importe de la

De la gestión bifronte en estos tributos se deriva la explicación del diferente tratamiento que cada acto, censal o tributario, tendrá respecto a la suspensión de su ejecución. Tratamiento diferenciado que debe mantenerse en coherencia con la autonomía de cada vía impugnatoria³⁷¹.

Dicho tratamiento diferenciado ha de plasmarse en su integridad, en el sentido de que la imposibilidad de suspender lo es única y exclusivamente para los actos censales, y no para los de liquidación que se deriven del mismo que, por coherencia siguen su propio procedimiento, no sólo de impugnación sino también en cuanto a la suspensión³⁷².

reducción en el valor base que corresponda al inmueble y la base liquidable del primer año de vigencia del nuevo valor catastral son cuestiones propias del procedimiento de gestión catastral, ajenas al ámbito de competencias de la gestión tributaria del impuesto. *Tributos Locales*, nº 130, 2017, pág. 134.

³⁷¹ VEGA BORREGO se reafirma en que el motivo de que la impugnación de un acto censal no pueda suspender la liquidación que del mismo se debe a estar atribuidas a distintas Administraciones la competencia para resolver ese recurso y la competencia para liquidar. VEGA BORREGO, F. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 122-123.

³⁷² Así, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 26 de noviembre de 2009 (Aranzadi JUR 2010\96899), y que reproduce el criterio de la Sentencia, de 12 de marzo de 2007, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 12 de Barcelona, consideraba en su Fundamento de Derecho Tercero que:

“Es necesario inclinarse por la interpretación del referido art. 224.1. LGT de que la impugnación exclusiva del acto censal no comporta por sí sola la suspensión de los subsiguientes actos de liquidación, sin perjuicio del régimen aplicable en el caso de que se impugne la liquidación, pues en una interpretación literal lo que dice el precepto es, que la impugnación de un acto censal no comporta la suspensión de los sucesivos actos de liquidación, que naturalmente son actos autónomos, jurídicamente independientes y sometidos a un estatuto propio”.

Sin embargo, lo anterior no excluye que la impugnación —simultánea o sucesiva— del acto de liquidación se rija por la regla de suspensión automática, siendo esa la regla general.

Sería incongruente que cuando se impugna únicamente la liquidación, la suspensión sea obligada, pero si además se impugna el acto censal, la posición del recurrente empeore. Por otra parte, el principio es la interpretación restrictiva de las excepciones en aquello que sea dudoso, *semper in obscuris quod minimum est sequitur*”.

Citada por GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 501.

En esa línea, VEGA BORREGO considera que el hecho de que se impugne la liquidación en base a la impugnación del acto censal no limita los supuestos legales de suspender la liquidación, que siguen incólumes al margen de las vicisitudes de aquél. Es a esto a lo que se refiere la Sentencia el TSJ de Cataluña citada al decir que no es lógico que la situación del particular devenga más desfavorable sólo por

A este respecto, si el único motivo alegado para la suspensión de la liquidación es el hecho de haber impugnado el acto censal tenido en cuenta para dictarla, (por ejemplo, el valor catastral en el IBI o la asignación de un Epígrafe de actividad en el IAE), queda claro su insuficiencia a efectos de adoptar la medida cautelar³⁷³. Pero ello no excluye, en

haber impugnado el acto censal. VEGA BORREGO, F. “*La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*”, ob. cit., pág. 123.

Por su parte, RUIZ TOLEDANO, considera que la liquidación del IBI o del IAE podrá ser objeto de suspensión, aun cuando sólo se haya alegado como motivo de recurso la previa impugnación del acto censal, siempre que se materialice conforme a los medios previstos en el LGT. RUIZ TOLEDANO, J.I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. Editorial La Ley. Madrid, 2006, pág. 350.

³⁷³ Así se desprende claramente de la doctrina fijada por la Sentencia nº 52/2012 de 19 de enero de 2012 del TSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, Recurso 209/2011 (ES:TSJCAT:2012:645), según la cual no cabe la suspensión automática por la prestación de garantía cuando la reposición no afectara ni se refiriera a la gestión tributaria o liquidatoria del ente local, ya que se trataría simplemente de una pretensión cautelar de suspensión por el solo hecho de tener impugnado, o impugnarse simultánea o sucesivamente, el acto censal, lo que viene explícitamente excluido en el tan repetidamente citado art. 224.1.III LGT.

Y la Sala fundamenta dicha postura acudiendo a los criterios de proporcionalidad, equilibrio y razonabilidad:

“Quien impugne la liquidación por IAE o por IBI por causas o motivos propios de la gestión liquidatoria que compete a los entes locales, podrá obtener en vía administrativa la suspensión automática general conforme a las reglas generales propias de los tributos; por el contrario, si la liquidación se impugna exclusivamente por causas o motivos pertenecientes a la gestión censal o como consecuencia de la impugnación del acto censal, no cabrá la suspensión por impedirlo el art. 224.1.III LGT, sin perjuicio de la suspensión del propio acto censal que se regirá por las reglas generales propias del procedimiento administrativo” (Fundamento de Derecho Quinto).

En cuanto a la doctrina de los Tribunales Económico-administrativos, en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Pozuelo de Alarcón (TEAMPA) de fecha 25 de enero de 2019, (Reclamación nº BI IBI 2019 09), el reclamante alegaba en síntesis la procedencia de la suspensión de la tramitación de la reclamación en tanto se resolviera la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC interpuesta contra la Resolución de la Gerencia Regional del Catastro de inadmisión del recurso de reposición inicialmente presentado contra la regularización catastral. Sin embargo, a juicio del TEAMPA no existe en la normativa tributaria directamente aplicable previsión alguna que ampare dicha suspensión de la tramitación del procedimiento de revisión tributaria en vía económico-administrativa, tanto en la LGT como en el RRVA. Ello es lógico, ya que la gestión del IBI es compartida entre la gestión catastral atribuida a la Dirección General del Catastro y la correspondiente gestión tributaria de competencia municipal y que se nutre de los datos catastrales suministrados por el órgano estatal competente antes citado. En función de lo anterior, nada existía en el expediente objeto de revisión que amparara la suspensión solicitada, máxime constando en ese caso concreto la reiterada desestimación de las alegaciones del reclamante por parte de la Gerencia Regional del Catastro, cuyos datos vinculan a día de la fecha al Ayuntamiento en tanto no fueron objeto de revisión por parte del TEAC. A partir de ese momento se procedería, en su caso, a adaptar las liquidaciones tributarias en consecuencia.

consonancia con el tratamiento diferenciado del que se ha hablado, que el acto liquidatorio pueda suspenderse si concurren los requisitos exigidos en el régimen general de la LGT y del RRVA, entre los que no se incluye la suspensión por impugnación previa o simultánea del acto de gestión censal. Es decir, en realidad resulta indiferente que el motivo alegado sea la impugnación del acto censal si al mismo tiempo se solicita la suspensión bajo alguna modalidad de suspensión del régimen general de la LGT y del RRVA³⁷⁴.

A nuestro juicio, la finalidad básica del meritado precepto es dar a entender la improcedencia de vincular la ejecutoriedad de unos actos que pertenecen a distintos ámbitos de gestión del tributo, con vías autónomas de impugnación y, por tanto, atribuidos a órganos de Administraciones distintas. Todo ello como medida correctora de los problemas que trae consigo la gestión compartida de estos tributos locales y salvaguarda en última instancia de la autonomía local en ejercicio de las competencias sobre tributos propios de las Entidades locales³⁷⁵.

Por su parte, en la Resolución del Jurado Tributario de Valencia (Reclamación 0048/2008/IBI-GE) de 14 de noviembre de 2008 se incide en que, tanto la determinación del valor catastral como la determinación de la fecha de efectos del mismo, son competencia de la Administración del Estado, con sus medios de impugnación propios, “impugnación que tiene la peculiaridad de que no suspende la ejecutividad del procedimiento de exacción”. *Tributos Locales*, nº 122, 2015, pág. 131.

³⁷⁴ En este sentido, VEGA BORREGO considera que el tercer párrafo del artículo 224.1 de la LGT carece de consecuencias prácticas ya que, el hecho de que el acto liquidatorio no pierda su ejecutoriedad por la impugnación del correspondiente acto censal no impide en modo alguno su suspensión bajo las modalidades previstas con carácter general en dicho precepto de la LGT. VEGA BORREGO, F. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 123.

Como afirma DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, lo que pretende el citado precepto ya se recogía en la normativa anterior, según la cual la impugnación de actos censales no impedía la ejecutoriedad de los actos de liquidación. DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E., *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, ob. cit., pág. 270.

³⁷⁵ No obstante, el propio TSJ de Cataluña en Sentencia nº 54/2010, de 25 de enero de 2010, Rec.142/2009 (ES:TSJCAT:2010:1082), considera que, más allá de la legalidad de dicho criterio, los efectos negativos de la gestión bifronte en algunos tributos locales se trasladan al ámbito cautelar, debido a la multiplicidad de recursos existentes:

En cuanto a la normativa reguladora de la materia en el ámbito del tributo local de gestión compartida por antonomasia, como es el IBI procede traer a colación la regulación que del régimen cautelar de los actos de gestión catastral del IBI se contiene en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI).

Y así, el artículo 27.4 dispone que, *“Las ponencias de valores serán recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto”*, añadiéndose en el artículo 29.5, que *“Los acuerdos adoptados tendrán efectividad el día 1 de enero del año siguiente a aquél en que se produzca su notificación...”*.

Asimismo, el artículo 29.6 sobre los actos dictados en dichos procedimientos de valoración colectiva, dispone que, *“Los actos objeto de notificación podrán ser recurridos en vía económico-administrativa sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecutoriedad”*.

No obstante, en el artículo 12 de la misma norma, en cuanto a los actos resultantes de los procedimientos de incorporación en el Catastro Inmobiliario, se añade que, *“Los actos citados en el apartado anterior son susceptibles de ser revisados (...) sin que la interposición de la reclamación económico-administrativa suspenda su ejecutoriedad, salvo que excepcionalmente sea acordada la suspensión por el tribunal económico-administrativo competente, cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, ordenando, en su caso, la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada”*.

“Ciertamente, el resultado final de todo lo expuesto puede resultar harto insatisfactorio, tanto para la Administración local como para el contribuyente, según los casos, propiciando un número duplicado de recursos -administrativos, económico-administrativos y jurisdiccionales- y un sinfín de complicaciones procesales...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

De lo anterior parece deducirse que, ante una solicitud de suspensión contra actos derivados de procedimientos de valoración colectiva o de incorporación en el Catastro en base a la pendencia de la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal económico-administrativo Regional o Central, entendemos que, cabría aplicar la previsión del artículo 12 del TRLCI. De esta forma se exigiría la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, sin que cupiera la suspensión por la mera oposición a los actos de gestión ante los órganos estatales competentes.

Por último, conviene tener en cuenta la doctrina consolidada de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, en Sentencia nº 131 de 9 de febrero de 2012, Recurso 291/2011 (ES:TSJCAT:2012:615) que reitera otras de la misma Sala (nº 298/2011, de 10 de marzo, nº 1180/2009 de 26 de noviembre y nº 6/2010 de 4 de enero), las cuales ratifican y dejan sentado que:

“1º.- Que la suspensión de las liquidaciones por IAE o por IBI sólo podrá tener lugar, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, cuando su impugnación se base en cuestiones o hechos diferentes de la impugnación del acto censal (pendiente ante el órgano económico-administrativo estatal o inadmisibile ante el ente local o ante el Juzgado).

2º.- Que, por el contrario, la suspensión habrá de ser rechazada cuando la anulación de las liquidaciones por IAE o por IBI se pretenda como simple consecuencia de la invocada nulidad de los actos censales o catastrales, o porque los fundamentos de la reposición no contengan alegación alguna relativa a la gestión tributaria o liquidatoria privativa de los Entes locales, limitándose a instar la anulación de las liquidaciones de IAE o de IBI como simple consecuencia o derivación de tener impugnados los actos censales o catastrales, o por basarse únicamente en cuestiones censales o catastrales.

3º.- Que, en consecuencia, la suspensión automática por la prestación de garantía no tendrá lugar cuando la reposición no afecte ni se refiera a la gestión tributaria o liquidatoria del ente local, pues en tal caso no estaríamos más que ante una

pretensión cautelar de suspensión por el solo hecho de tener impugnado, o por impugnarse simultánea o sucesivamente el acto censal, lo que viene explícitamente excluido en el citado art. 224.1.III de la LGT” (Fundamento de Derecho Quinto).

Finalmente, y a la vista del régimen de suspensión en el recurso de reposición de ámbito local respecto a los actos censales de gestión compartida, quedaría la duda de la omisión de esa misma prohibición en vía económico-administrativa³⁷⁶.

D.) Especialidades procedimentales.

Lo analizado hasta ahora permite afirmar con carácter general que el régimen de suspensión en vía administrativa para los actos tributarios recurridos en reposición es de aplicación en la esfera local.

³⁷⁶ Para GARCÍA ROSS no se explica, que, siendo la revisión de los primeros competencia de la Administración del Estado, no se repita el mismo texto en el artículo 233 de la LGT, al ser también impugnables en la vía económico-administrativa. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 501.

Por su parte, para VEGA BORREGO no se llega a entender que la limitación de los efectos de la suspensión contenida en el tercer párrafo del artículo 224.1 de la LGT se refiera únicamente a los supuestos en que se recurre en reposición el acto censal y nada se diga de la impugnación en vía económico-administrativa, Sin embargo, para el citado autor dicha omisión no acaba teniendo ninguna consecuencia práctica, como no la tiene en la vía de reposición como hemos visto anteriormente. VEGA BORREGO, F. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 123-124.

A este respecto, creemos que dicha omisión quedaría subsanada entendiendo igualmente aplicable la prohibición, no sólo en vía económico-administrativa sino incluso jurisdiccional. Así lo considera el TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo en Sentencia nº 1111/2011 de 03 de noviembre de 2011, Recurso 176/2011 (ES:TSJCAT:2011:10880), según la cual:

“...partiendo de la conclusión referida de que ni siquiera la suspensión automática por la prestación de garantía en sede administrativa no tendrá lugar cuando la reposición no afecte ni se refiera a la gestión tributaria o liquidatoria del ente local, pues en tal caso no estaríamos más que ante una pretensión cautelar de suspensión por el solo hecho de tener impugnado, o impugnarse simultánea o sucesivamente, el acto censal, lo que viene explícitamente excluido en el citado art. 224.1.III LGT (...), tratándose de la vía contencioso-administrativo, con mayor razón, sólo cabrá la suspensión en los mismos casos y nunca cuando se trate, simplemente, de orillar lo dispuesto en el citado precepto, y sin una adecuada justificación del imprescindible periculum in mora” (Fundamento de Derecho Quinto).

No obstante, el carácter autónomo del recurso de reposición regulado en el artículo 14.2 del TRLRHL, al que la propia LGT se remite en materia de tributos locales y demás ingresos de Derecho Público, se manifiesta también en cuanto a la tramitación del procedimiento de concesión de la suspensión del acto en el ámbito del recurso de reposición. De esta forma, el artículo 14.2, letra i) del TRHRHL establece una serie de especialidades procedimentales que conviene señalar.

En cuanto a la competencia, y como rasgo característico del recurso de reposición, en todo caso será competente para tramitar y resolver la solicitud el órgano de la entidad local que dictó el acto³⁷⁷.

Respecto a la recurribilidad, el apartado 2º del artículo 14 del TRLRHL sólo admite la impugnación en vía contencioso-administrativa de las resoluciones desestimatorias de la suspensión.

Lo anterior contrasta con la regulación del recurso de reposición en el ámbito estatal, en donde, según el artículo 25.11 del RRVA, *“Las resoluciones denegatorias de la suspensión serán susceptibles de reclamación económico-administrativa ante el tribunal al que correspondería resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita”*.

Además, para GARCÍA ROSS “ello que viene a resultar consecuente con la ausencia de un recurso administrativo ulterior también para el fondo del asunto”³⁷⁸.

³⁷⁷ Para GARCÍA ROSS no quedaría resuelto lo que ocurriría en el procedimiento económico-administrativo con respecto al reparto de competencias entre los órganos de recaudación (automática y alternativa con otras garantías) y el económico-administrativo. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 500.

Entendemos no obstante que, en vía económico-administrativa, tanto el supuesto de suspensión automática y alternativa con otras garantías como el supuesto de suspensión sin garantías tienen delimitado el ámbito competencial entre los órganos de recaudación y los órganos económico-administrativos competentes, según se trate de la suspensión de los artículos 44 y 45 del RRVA, a cargo de los primeros, o de la suspensión del artículo 46 del RRVA a cargo de los segundos respectivamente. Vid. Parte Segunda, Capítulo Tercero, Epígrafe IV, Apartado B.1), de esta tesis.

³⁷⁸ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral, *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 500.

Pero creemos que dicha argumentación pierde contenido cuando el recurso es potestativo, ya que la letra ñ) del artículo 14.2 del TRLRHL dispone que la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la resolución del recurso de reposición, lo es, “...sin perjuicio de los supuestos en los que la ley prevé la interposición de reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales...”.

Con lo cual no resulta coherente que, siendo el recurso de reposición potestativo (es decir, que cabe vía económico-administrativo posterior), contra la denegación de la suspensión no quepa recurso administrativo sino sólo contencioso-administrativo, y, en cambio contra la resolución del fondo del asunto pudiera interponerse reclamación-económico administrativa (municipios de gran población).

Por tanto, persistiría la duda de que, en los casos en los que el recurso de reposición fuera potestativo, si era posible, en su caso, la interposición de una reclamación ante el órgano económico-administrativo, en función de lo establecido en el artículo 25.11 del RRVA, frente a la taxativa afirmación del apartado 2º de la letra i) del artículo 14.2 del TRLRHL³⁷⁹.

Por un lado, cabría deducir que el legislador sí tuvo en cuenta la posibilidad de reclamación económico-administrativa contra la resolución final del asunto principal en caso de existir esta vía por ser potestativo el recurso de reposición, (municipios de gran población), e igualmente pudo haberlo previsto en materia de suspensión, pero no lo ha hecho. Lo cual, permitiría afirmar que la denegación de la suspensión en vía de recurso de reposición en ámbito de tributos locales, cuando este es potestativo no admitiría otro recurso que el jurisdiccional.

³⁷⁹ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral, *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 500.

Sin embargo, poniendo en valor los argumentos esgrimidos a favor de cada postura nosotros nos inclinaríamos por afirmar que, la afirmación del apartado 2º de la letra i) del artículo 14.2 del TRLRHL no implica que tenga que ser aplicable también a los supuestos en los que existe vía económico-administrativa local, frente a la regulación específica del artículo 25.11 del RRVA. Cabría entender, en suma, que al admitirse la reclamación económico-administrativa contra la desestimación de la suspensión en vía de reposición ante el órgano que le correspondiere resolver la impugnación principal, es porque se refiere a los supuestos en los que cabría dicha vía de impugnación, sea ámbito estatal o local, y, por tanto, respecto a este último ámbito correspondería con aquellos municipios de gran población donde el recurso de reposición es potestativo. Por lo que entonces ante sí se abriría la vía económico-administrativa contra la desestimación de la suspensión en reposición cuando este recurso no fuera obligatorio³⁸⁰.

Finalmente, sobre la duración y efectos de la suspensión en vía de recurso de reposición, el apartado 3º del artículo 14 del TRLRHL dispone el mantenimiento de la suspensión acordada en vía administrativa en el ámbito contencioso, siempre que exista garantía suficiente, pero sólo hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión. El artículo 233.9 de la LGT reproduce la misma previsión sobre la prolongación de la medida cautelar cuando ésta es adoptada

³⁸⁰ Cuestión distinta es la postura a la que llega el TSJ de Madrid en la Sentencia nº 1467/2013 de 20 de noviembre de 2013, Recurso nº 487/2013 (ES:TSJM:2013:15959), cuando, ante el ofrecimiento por el mismo Ayuntamiento de recurso contencioso-administrativo contra la denegación de suspensión, la Corporación pretende que se inadmita dicho recurso por falta de impugnación previa de la denegación en vía económico-administrativa. Recordemos que, siendo una resolución adoptada en vía administrativa (por el Director General de Vías y Espacios Públicos del Ayuntamiento) cabía previa vía económico-administrativa en virtud del artículo 25.11 del RRVA.

No obstante, el órgano juzgador considera, que, a pesar del error de la Administración en ofrecer directamente la vía contencioso-administrativa, en todo caso, nadie puede beneficiarse de las irregularidades que él mismo ha cometido, por lo que los errores, deficiencias o incumplimientos de la Administración a la hora de notificar sus resoluciones y actos a los interesados no pueden, a la postre, beneficiarla en modo alguno. Todo ello al primar el principio de confianza legítima que debe presidir las relaciones de la Administración con los ciudadanos, el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial sin dilaciones indebidas, el valor justicia y el mismo derecho de acceso a la jurisdicción.

en vía económico-administrativa, previa prestación de garantías, en tanto que se adopte decisión judicial al respecto³⁸¹.

Con carácter preliminar, hemos de apuntar que este apartado se está refiriendo al supuesto en el que el recurso de reposición es preceptivo por no existir vía económico-administrativa local, es decir, a los actos tributarios dictados por una entidad local de régimen común.

Sin embargo, ello no quiere decir que haya un vacío en la regulación de la duración de los efectos de la suspensión en los supuestos en los que el recurso de reposición sea potestativo. En este sentido y debido a la remisión en su integridad a la normativa reguladora del recurso de reposición estatal, procede acudir a lo ya expuesto al hablar de la extensión de los efectos de la suspensión en el recurso de reposición, habida cuenta de que se considera igualmente aplicable las previsiones del artículo 25.2 del RRVA³⁸².

Respecto al mantenimiento en vía jurisdiccional de la suspensión acordada previamente en vía administrativa, con la vigencia de la LJCA se produjo una ruptura con el automatismo entre las dos vías de revisión en el ámbito cautelar y cuya esencia era la prestación de garantías, al dotarse de plenitud decisoria al órgano judicial en función únicamente de los criterios de fijados en la citada norma.

³⁸¹ Sobre la cuestión relativa al tránsito entre la vía administrativa y la contencioso-administrativa y el mantenimiento de la suspensión previamente acordada cuando el acto se recurre a la vía contencioso-administrativo, nos remitimos al análisis contenido en la Parte Segunda, Capítulo Cuarto, Epígrafe III, Apartado A) de esta tesis.

³⁸² Vid. Parte Segunda, Capítulo Segundo, Epígrafe III de esta tesis. En efecto, las limitaciones en su momento apuntadas a la extensión de los efectos de la suspensión a la vía económico-administrativa se reproducen en la esfera local. En este sentido, y siguiendo lo dispuesto en el artículo 25.2, tercer párrafo del RRVA sólo se prevé el mantenimiento de la suspensión en la vía económico-administrativa en caso de prestación de garantías, no cuando la suspensión fue acordada en virtud de errores materiales, aritméticos o de simple hecho.

CAPÍTULO TERCERO:

LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS EN LA VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

I.) Planteamiento.

Una vez analizado el régimen jurídico de la institución en la fase de revisión tributaria vía recurso de reposición como primer hito procedimental al que se enfrenta la solicitud de suspensión, procede adentrarse en los supuestos contemplados en el actual régimen cautelar en vía económico-administrativa previo al judicial, y en concreto, en la modalidad de suspensión con dispensa de garantías³⁸³.

³⁸³ En este punto, conviene analizar, aunque sea brevemente, la posición y la función de los Tribunales Económico-administrativos, a fin de recalcar su independencia de criterio que se extiende a las decisiones en materia de medidas cautelares, y en la que destacan los siguientes aspectos:

- Reconocimiento de la labor revisora de los Tribunales Económico-administrativos Municipales como engranaje de la Administración de Justicia y actores activos de la misma, que colaboran y contribuyen al reforzamiento del sistema de garantías de los ciudadanos en las relaciones tributarias con sus Ayuntamientos.
- Independencia funcional de los Tribunales. El ejercicio de la potestad revisora con independencia técnica y funcional implica contribuir a la naturaleza cuasi jurisdiccional de estos órganos como instancia de recurso y garantía de justicia. Es decir, siendo órganos activos de la Justicia y colaborando con la misma, la responsabilidad de los miembros de estos Tribunales por el contenido de sus decisiones sólo está sujeta al control jurisdiccional, lo que aumenta el grado de objetividad en sus resoluciones.

Se confirma la garantía de independencia funcional y objetiva que supone la vía económico-administrativa, en donde un órgano colegiado ha de resolver sobre un expediente no elaborado por el mismo, pero susceptible de completarse si así lo considera oportuno para resolver.

- La doctrina reiterada de los Órganos económico-administrativos, al ser vinculante para los órganos de gestión tributaria, contribuye también a hacer efectivo el sistema de garantías de los contribuyentes.

De esta forma cabe adelantar que el específico régimen jurídico de tutela cautelar que el legislador ha previsto en esta vía de revisión tributaria es hasta cierto punto más garantista y orientado a proteger el derecho de los particulares, con una concepción de una tutela judicial efectiva superadora del automatismo en la actuación de la Administración en vía de reposición. Cuestión distinta es el mayor o menor uso que de dichas atribuciones haga en concreto cada órgano económico-administrativo.

Del régimen jurídico de la suspensión sin garantías en materia tributaria, se deduce que son dos los supuestos en los que por la normativa estatal básica, legal y reglamentaria se admite dicha modalidad en la vía de revisión económico-administrativa:

- los perjuicios de imposible o difícil reparación, y,

- los errores aritméticos, materiales o de hecho.

En un principio, parece ser clara la distinción con el ámbito de la suspensión automática, la cual no coincide sólo con los supuestos de aportación total o parcial de garantías, sino cuando de una sanción tributaria se trata o en los casos citados en el artículo 165.2 de la LGT cuando la deuda objeto de suspensión está apremiada.

En efecto, el legislador en una utilización unívoca del término, parece distinguir los supuestos en los que, o por garantizarse la deuda convenientemente o por disposición directa de la ley, no cabe sino acceder a la suspensión sin más trámite que el cumplimiento de unos requisitos que pueden derivarse del examen del propio expediente. Es decir, viene a identificarse dicho automatismo con lo reglado de su concesión.

En este grupo obviamente se incluye la suspensión con ofrecimiento de garantía suficiente (la cual tampoco está exenta de labor de verificación por los órganos de recaudación, aunque sea sólo sobre su validez y suficiencia), la suspensión de los actos sancionadores y la suspensión de deudas en apremio alegando errores materiales o

- Todo ello redundaría en la consecución de uno de los objetivos primordiales que han justificado la creación de estos órganos como es la efectiva reducción de los litigios judiciales con los particulares.

circunstancias fácilmente atendibles relacionadas con la situación de la deuda (su ingreso, condonación, compensación, etc.).

Por el contrario, los supuestos legales de suspensión sin garantías podrían identificarse como aquéllos que no gozarían de dicho automatismo por requerir una previa actividad probatoria más o menos intensa por parte del particular, tanto para acreditar los errores materiales o de hecho, como sobre todo los perjuicios de imposible o difícil reparación que se derivarían de la ejecución del acto. Es decir, que requerirían circunstancias especialmente calificadas para suspender sujetas a apreciación discrecional y potestativa, que no reglada, por el órgano decisor.

Por último, cabe apuntar que el supuesto de suspensión sin necesidad de garantía en caso de sanciones, más que un supuesto que exige examen del asunto por el Tribunal económico-administrativo, es un supuesto de inejecutividad por disposición directa de la ley, es decir, automática, y que se encuentra a nuestro juicio mediatizado por la naturaleza punitiva del acto.

No obstante, conviene hacer una reflexión acerca de la tendencia jurisprudencial de no desvincularse en el ámbito tributario de la exigencia de acreditar la imposibilidad de prestar garantías, aun en los supuestos legales de exención de la misma en la vía económico-administrativa. Desde la postura que justifica dicha exigencia por influjo de la anterior normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo, hasta la que rechaza dicha posibilidad, pasando por una posición intermedia, entendemos que no es discusión intrasendente. Y ello, porque en el fondo parece estar en juego, no sólo la propia autonomía de los supuestos de dispensa de garantías para suspender el acto, sino sobre todo la flexibilización de la justicia cautelar hacia situaciones más equilibradoras de los derechos de los particulares en la relación jurídico-administrativa.

II.) La exigencia de la previa prestación de garantías.

A.) Ideas previas.

Cabe plantearse, si de la interpretación de la normativa tributaria vigente en vía económico-administrativa puede colegirse aun la posibilidad de extender la previa exigencia de caución o al menos el intento de obtenerla, a los supuestos legalmente reconocidos de suspensión sin garantías, sobre todo en el caso de los perjuicios de imposible o difícil reparación.

Para aproximarnos a dicha cuestión, conviene remontarnos al cambio de criterio general tendente a la suspensión generalizada de los actos que se alumbró con la LPJDFP. De esta forma, el apartado 4 del artículo 7 establecía que, “...la Sala acordará la suspensión del cumplimiento del acto impugnado, salvo que se justifique la existencia o posibilidad de perjuicio grave para el interés general, suspensión que podrá concederse con o sin afianzamiento de los perjuicios de cualquiera otra naturaleza que pudieran derivarse”.

Para algún sector doctrinal dicha regulación significaba una evolución que implicaba que la fijación de caución sólo era procedente cuando de la suspensión pudieran resultar razonablemente unos daños y perjuicios (a demostrar por la Administración se entiende), por lo que, si éstos no eran previsibles, procedería suspender sin necesidad de exigir garantía. En los demás casos, según CANO MATA, “...la moderación deberá presidir la resolución del Tribunal, pues de no hacerlo así, el sentido finalista del precepto se violaría, viniendo a hacer inútil la suspensión decretada si no puede prestarse fianza o ésta resulta excesivamente onerosa por su volumen cuantitativo”³⁸⁴.

³⁸⁴ CANO MATA, A., “La Ley de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona y sus garantías contencioso-administrativas. Deseable ampliación de algunas de sus innovaciones a la vía judicial ordinaria”, ob cit., pág. 55.

Sin embargo y volviendo a la normativa tributaria actualmente vigente, (dicción literal del artículo 233 de la LGT), se plantea una duda de la que podría derivarse una defensa de los derechos e intereses de particular excesivamente gravosa. De esta forma cabe preguntarse si es posible acceder a la suspensión sin garantía sin necesidad de plantearse la imposibilidad de prestarla, sino simplemente por la concurrencia de indicios de perjuicios de imposible o difícil reparación o la existencia de error material, aritmético o de simple hecho.

En cuanto al supuesto de los errores creemos que puede haber menos dudas por la propia redacción literal y taxativa del precepto no sujeta a condicionamiento alguno (sólo a la acreditación del error). Además, la propia naturaleza y sentido de la causa que motiva la dispensa de garantía haría menos necesaria la cobertura de un crédito que se presume adolece de errores y, por tanto, necesitado de rectificación. De ello nos ocuparemos más adelante.

Sin embargo, CALVO VERGEZ considera que, como los artículos 39 y ss, del RRVA únicamente señalan la posibilidad de que la ejecución del acto pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, podría quedar la puerta abierta a que el Tribunal económico-administrativo condicionara la suspensión sin garantías al hecho de no poder prestar caución. Dicho de otro modo, cabría plantearse que el Tribunal económico-administrativo, en aras de la protección del interés público, denegase la suspensión si el solicitante pudiera prestar garantías a pesar de que la ejecución del acto pudiera producir esos daños de imposible o difícil reparación³⁸⁵.

Por tanto, cierta controversia se podría plantear, no sólo a efectos dialécticos sino también prácticos, con el supuesto de los perjuicios de difícil o imposible reparación, por el mayor

³⁸⁵ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, *Impuestos*, nº.2, Sección Doctrina, Febrero 2015, pág. 18.

componente de apreciación por el Tribunal que tiene este concepto jurídico indeterminado.

Examinando el asunto más detenidamente, acudimos de nuevo al artículo 233.3 de la LGT, en el que se contempla “...*la imposibilidad de prestar garantías previstas en el apartado anterior, en cuyo caso, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes...*”.

Dicha circunstancia de no poder aportar las garantías inicialmente previstas, parece estar al margen de los otros supuestos legales previstos de forma expresa de suspensión sin garantías, ya que el precepto prevé que su única consecuencia es la admisión de otro tipo de garantías, no la suspensión inmediata sólo por dicho motivo. Es decir, la prioridad es garantizar el importe de la deuda, y no con cualquier garantía sino con las relacionadas en las letras a), b) y c) del artículo 233.2.

Aparentemente, a pesar de que la alternativa legal a la imposibilidad de prestar garantías previstas es la admisión de otras garantías, en caso de no poder prestar ni unas ni otras se necesitaría del concurso de uno de los supuestos previstos para poder conducir a la medida suspensiva, y ese otro requisito no es otro que el de la acreditación de la existencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Es decir que la imposibilidad de prestar garantía no es suficiente por sí misma para suspender, como causa demostrable de forma objetiva, sino que precisaría de la concurrencia de dichos daños irreparables.

Por tanto, procede plantearse si con la normativa de la LGT y del RRVA los perjuicios de imposible o difícil reparación tienen tal autonomía como causa de suspensión sin garantía por sí misma, sin necesidad de haberse acreditado primero la imposibilidad de prestarla. Y ello porque, debido al influjo de la normativa anterior, influenciada aun por la tesis de

la especialidad del acto tributario a efectos de su suspensión³⁸⁶, no son pocos los pronunciamientos judiciales y posturas doctrinales que siguen postulando la conveniencia e incluso necesidad de intentar garantizar, en todo caso, la deuda tributaria para su suspensión.

B.) La exigencia de garantía en el régimen anterior.

En un principio, la redacción del artículo 233.4 de la LGT parece conceder autonomía real a esta causa de suspensión sin garantías, que, de existir, no precisa de acreditar previamente la imposibilidad de poder haber prestado garantías (*“El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación”*). Por su parte, el artículo 39 del RRVA establece que existen varios supuestos de suspensión, distinguiendo también claramente los de aportación de garantías y el resto con dispensa total o parcial de las mismas.

Sin embargo, tal y como ya comentamos *ut supra*, la normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo inmediatamente anterior reconocía un procedimiento de suspensión alternativo al automático de prestación de garantías tasadas, supeditado, según los términos estrictos en que se expresa el artículo 76 y concordantes del RPREA de 1996 a: - la imposibilidad por parte de los reclamantes de aportar las garantías tradicionales; - a la justificación por aquéllos de que la ejecución causaría perjuicios de difícil o imposible reparación; - y al ofrecimiento de garantía de otro tipo que cubra el importe de la deuda e intereses que se origina en la suspensión, salvo, en relación con éste último requisito, en el supuesto especial del art. 76.2, párrafo segundo, con arreglo al cual aún cuando el interesado no pueda aportar garantía suficiente de

³⁸⁶ Vid. Parte Segunda, Capítulo Primero, Epígrafe III de esta tesis sobre las particularidades de la suspensión en la revisión tributaria.

cualquier tipo, se podrá decretar la suspensión si se aprecian perjuicios de imposible o difícil reparación³⁸⁷.

Es por ello que, como indicó el TS en Sentencia de 10 de marzo de 2005, Recurso nº 3133/2000 (ES:TS:2005:1502) era criterio consolidado, salvo en materia de sanciones, que la suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía económico-administrativa estaba prevista de forma automática, tanto en el régimen del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981, sólo previa prestación de las garantías allí especificadas, como posteriormente con la reforma de la Ley 25/1995 de 20 de julio, de la misma forma o con garantías distintas o incluso sin aportación de garantías, *“únicamente en el caso de que el interesado no pudiera aportarlas, y que de la ejecución pudieran derivarse perjuicios de difícil o imposible reparación, o cuando el Tribunal apreciara que al dictarse el acto se hubiera podido incurrir en errores materiales, aritméticos o de simple hecho”*. (Fundamento de Derecho Quinto)³⁸⁸.

Por tanto, la doctrina del Alto Tribunal se resumiría en que, para la suspensión de la ejecución del acto administrativo sin garantía, es necesaria la concurrencia de los dos requisitos de forma concurrente y no alternativa: que el solicitante no pueda aportar las

³⁸⁷ Sentencia del TS de 29 de abril de 2005, Recurso nº.4534/2000 (ES:TS:2005:2760).

³⁸⁸ Ya con anterioridad el TS en Sentencia de 18 de julio de 2002, Recurso nº 4519/1997 (ES:TS:2002:5478), admitía la postura del juzgador de instancia que consideraba que, la necesidad de probanza de la negativa de las entidades bancarias a conceder la garantía bancaria solicitada, no se dirige siquiera a la demostración o prueba de los perjuicios, sino a fin de *“agotar las posibilidades que la norma ofrece en el ofrecimiento de garantías que, incluso, puede abocar a la declaración de suspensión sin necesidad de tener que ofrecer garantía alguna”*. (Fundamento de Derecho Primero).

De esta forma, dicha postura cristalizó en la Sentencia del TS de 8 de marzo de 2003, Rec. nº 2308/1998 (ES:TS:2003:1577), según la cual, el requisito de que la ejecución pueda acarrear al interesado daños o perjuicios de imposible o difícil reparación resulta de todo punto insoslayable, así como el de la necesidad de acreditar que no pudieron adjuntarse las garantías prevenidas legalmente para la suspensión.

garantías necesarias para obtener la suspensión, y que la ejecución pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación³⁸⁹.

De lo anterior se desprendería que, acreditada la imposibilidad de prestar la garantía, no bastaría sólo con ello para acceder a la suspensión, sino que sería necesario demostrar los perjuicios de imposible o difícil reparación. En este sentido, CALVO VERGEZ considera que debe exigirse no sólo la acreditación de que la ejecución cause ese tipo de daños, sino también la acreditación suficiente de la imposibilidad de aportar aval bancario en garantía. En caso contrario, continúa el autor, faltando la aportación de documento justificativo que acreditara la imposibilidad de constitución de alguna de las garantías reglamentariamente previstas y la mera alegación de que se causan perjuicios de imposible o difícil reparación, no procedería la admisión a trámite de la solicitud³⁹⁰.

³⁸⁹ Siguiendo la misma doctrina de exigir ambos requisitos la Sentencia del TSJ de Madrid de 24 de noviembre de 2011, Recurso nº 892/2010 (ES:TSJM:2011:16163), en un caso en el que la denegación de aval por una entidad bancaria no demuestra, por sí sola, la imposibilidad de obtener las garantías ordinarias previstas legalmente, consideraba que:

“Por todo ello no se entiende por la Sala que la parte actora haya acreditado la imposibilidad de presentar a garantía ordinaria ni la concurrencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, y procede denegar, en consecuencia, la suspensión de acuerdo con la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que de manera reiterada proclama que la exigencia de fianza es un requisito indeclinable para conceder la suspensión, salvo en casos muy excepcionales (sentencia de 9 de abril de 1999, entre otras). Tesis que se seguía manteniendo en Sentencia de 12 de abril de 2013, en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se afirma contundentemente que: “...La acreditación de los dos extremos anteriores -perjuicios de imposible o difícil reparación e imposibilidad de obtener garantía alguna- resulta inexcusable en orden a obtener la suspensión sin garantía”.

Postura ratificada en la Sentencia de 24 de enero de 2012 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Madrid.

³⁹⁰ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob. cit., pág. 13. En la misma línea, cabe mencionar la postura de VEGA BORREGO para quien el elemento principal en la suspensión administrativa de actos tributarios no es la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación o *periculum in mora*, (como sí lo es en vía judicial). Por el contrario, lo determinante es que el obligado tributario garantice el importe del acto impugnado suficientemente, para el caso de que tras la impugnación correspondiente se confirmara su conformidad a derecho. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 147.

En definitiva, dicha postura podría tener plena justificación a la luz de la normativa reguladora de la justicia cautelar en el procedimiento económico-administrativo anterior al actualmente vigente que, como hemos visto, no renunciaba a la exigencia de garantías, salvo acreditación de no poder prestarlas además de demostrar los perjuicios de imposible o difícil reparación. La no exigencia de ambos requisitos equivaldría a permitir la suspensión sin haber intentado dar cobertura a la deuda, lo que podría quebrar el delicado equilibrio entre interés general y el derecho a la tutela judicial.

En efecto, con el reconocimiento de una autonomía a la acreditación de los perjuicios sin intentar siquiera afianzar la deuda podría deducirse que se prima el interés particular sin ni siquiera haber intentado dar cobertura al crédito público, el cual quedaría “huérfano” de cobertura al poderse ver insatisfecho y finalmente fallido. De ahí que el legislador quisiera amparar el pago del crédito tributario, al regular la posible modificación de la medida originaria de suspender sin garantía cuando los perjuicios no existan o que las garantías ofrecidas ya no aseguraran la efectividad del acto objeto de suspensión, (apartado 13 del artículo 76 del RPREA de 1996), o se encuentren otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión³⁹¹.

A todo lo anterior habría que añadir que, la doctrina comunitaria del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas exige a los jueces nacionales para adoptar medidas cautelares en aplicación del Derecho comunitario, que, en caso de que las mismas puedan originar un riesgo económico para la Comunidad, el órgano jurisdiccional nacional deba imponer al demandante suficientes garantías, como la prestación de una fianza o la

³⁹¹ En ese sentido, no sólo cabría sino que se debería acreditar la imposibilidad de prestar caución mediante informes periciales preferentemente, siendo el órgano revisor (los órganos económico-administrativos) y luego el jurisdiccional quien debe apreciar si dicha acreditación es suficiente, sin que quepa revisarlo en instancias de casación, salvo irracionalidad o arbitrariedad en la apreciación, como por otra parte se admite en el ámbito de apreciación de la prueba (STS de 18 de junio de 2009, Recurso nº 2641/2003, ES:TS:2009:4222, y STS de 18 de noviembre de 2009, Recurso nº 211/2004, ES:TS:2009:7357).

constitución de un depósito judicial. Ello trasladado al ámbito que nos ocupa implicaría que un crédito tributario cuyo pago no estuviese amparado por una garantía supondría siempre un mayor o menor riesgo económico de no ser cobrado.

Por otro lado, y para dejar claro que la necesidad de intentar la prestación previa de garantías operaba como requisito con identidad propia frente a la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, en la Sentencia del TS de 27 de diciembre de 2010, Recurso nº 509/2007 (ES:TS:2010:7412), (siendo aplicable el régimen del RPREA), se asume la postura del Abogado del Estado que mantenía que, “...*la imposibilidad de prestación de garantías*” no puede asimilarse a los “*perjuicios de imposible o difícil reparación*”. Se trata de conceptos que no son identificables y que además operan en ámbitos fácticos diferentes” (Fundamento de Derecho Tercero). Es decir, no cabría confundir la acreditación de la imposibilidad de prestar garantías con la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, ya que responden a distintos supuestos de hecho, difiriendo también en la articulación de su probanza.

Finalmente, el TS en Sentencia de 25 de octubre de 2013, Recurso nº 3969/2012, (ES:TS:2013:5321), tuvo que precisar que, **el acceso a la suspensión sin exigir garantías sólo puede darse en muy contados casos de excepción debido a las peculiares circunstancias en ellos concurrentes; el interesado ha de acreditar tanto la imposibilidad de poder prestar las garantías como que la ejecución le pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación**³⁹².

La conclusión pues es que, en materia tributaria y al menos en vía económico-administrativa, la postura jurisprudencial sigue siendo algo restrictiva respecto a la

³⁹² Si bien es cierto que en el caso enjuiciado la solicitante de la medida cautelar se encontraba en situación concursal, por lo cual a juicio del Alto Tribunal, “la suspensión sin garantía del acuerdo de liquidación tributaria sí conlleva un elevado riesgo de causar un perjuicio irreparable para la Administración tributaria y, por lo tanto, para el interés general, dado el importe de la deuda y el altísimo riesgo de impago del obligado tributario, en situación de concurso de acreedores” (F.J.4º).

suspensión sin garantías y la prueba es que, aun en el régimen jurídico actual de la LGT y del RRVA, la regla general sigue siendo la suspensión con garantía.

En este sentido, el legislador de la LGT en un principio parece que sí dio un paso en el avance de la justicia cautelar, ya que se intentó desligar del régimen anterior que seguía vinculando la suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación previa imposibilidad de prestar garantía, pretendiendo distinguir una suspensión automática con las garantías que se prevén en la ley, y otros supuestos totalmente distintos desligados de caución, pero con el mismo resultado que sería la suspensión

Sin embargo, existiría un indicio en la LGT de que ambas circunstancias (probar los perjuicios y acreditar la imposibilidad de prestar garantía) podrían, con todo, encontrarse relacionadas, y que la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación podría ceder ante la posibilidad de prestar garantía. De esta forma, la redacción del apartado 4 del artículo 233 (y su equivalente artículo 47.1 del RRVA), permite, al tribunal modificar la decisión de suspender con dispensa total o parcial de garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación, no sólo cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma o cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, “...sino cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión”. Es decir, que el legislador parece que abriría la puerta a que, en cualquier momento, pueda solucionarse la búsqueda de una garantía y ésta pueda finalmente prestarse para que desaparezca la necesidad de acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación para poder suspender.

Dicho de otro modo, la prevención del artículo 233.4 de la LGT, seguiría amparando la regla general del artículo 76 del RPREA de 1996 de buscar siempre la existencia de alguna garantía posible y aceptable, y sólo si ello no es posible, es entonces cuando habría que acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación para acceder a la suspensión.

Lo anterior es confirmado de forma expresa por el legislador en el artículo 47.1 del RRVA, según el cual:

“1. Admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. El órgano competente deberá pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de los bienes ofrecidos y sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, tanto en los supuestos de dispensa total como parcial, y específicamente sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender”.

Es cierto, que el legislador considera facultativo (“podrá”) para el tribunal económico-administrativo la reconsideración de su postura de suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación, lo que denota más si cabe cierta independencia de dicha circunstancia respecto a la imposibilidad real de prestar garantía.

Pero de dicho precepto se desprende de forma literal que esa posibilidad no es sólo para los supuestos de suspensión con dispensa parcial sino también total de garantías, lo que ha nuestro juicio vaciaría de contenido la modalidad de suspensión sin garantías vinculada únicamente a la acreditación de los perjuicios o de los errores.

C.) Postura crítica con la previa exigencia de garantía.

Entendemos que, en aras de la flexibilización de la aplicación de la medida cautelar y a fin de dotar a la modalidad de suspensión sin garantías de una verdadera autonomía y contenido, es preciso desvincular definitivamente toda necesidad de acreditar el intento

de garantizar la deuda tributaria cuando el particular se acoge a la modalidad de suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación.

Es cierto que la regla tradicional es la no suspensión desde una perspectiva de la actividad administrativa general, pero debería matizarse y ponderar en función de cada caso concreto cuando se trata del ámbito tributario. Tal y como hemos mantenido *ut supra* la especialidad tributaria no justifica un tratamiento más restrictivo de la suspensión del acto administrativo.

A tal efecto, cierta parte cualificada de la doctrina considera como regla general la suspensión sin garantía de toda liquidación tributaria como regla general³⁹³.

En nuestra opinión, no puede exigirse en vía económico-administrativa la previa prestación de garantía o acreditarse que se intentó prestar sin éxito, cuando se alegan alguno de los supuestos legales de suspensión sin garantías.

En efecto, no tendría sentido exigir garantía si se acreditan tales perjuicios que harían perder la finalidad legítima del recurso, o como dice la jurisprudencia comunitaria, el acceso a la justicia no puede suponer un perjuicio más grave para el particular que el que se intenta evitar al impugnar el acto.

Entendemos que quedaría vacío de contenido el supuesto previsto de suspensión no automática o sin garantías si hubiera que intentarse antes prestar caución, ya que dichos perjuicios, de existir, harían más gravoso al particular el recurrir que el no hacerlo, por lo

³⁹³ FALCÓN Y TELLA pone el ejemplo de que el recurso de uno de los expropiados no tiene porqué implicar un retraso en la ejecución de la obra pública, (que perjudicara de tal manera el interés social que está detrás de toda expropiación), lo cual motivaría de por sí la denegación de la suspensión de las actuaciones expropiatorias. Pero, “no es tan fácilmente explicable que el mismo criterio se extienda a un sistema tributario de masas para el que no fue pensado, pues ningún perjuicio significativo ocasiona al interés público el retraso de parte de los ingresos, si dicho retraso es necesario para asegurar la tutela judicial efectiva...”. Acaba razonando que no puede ser la misma garantía la exigida para un acto expropiatorio ocasional para el administrado, que la exigida para la aplicación y efectividad de unos tributos a que la generalidad de los contribuyentes se ve sometida y, además, en ocasiones de forma periódica. FALCÓN Y TELLA, R., “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 8.

que se distorsionaría de forma irremediable el derecho a la tutela judicial efectiva del particular, el cual podría acabar prefiriendo aquietarse en sus derechos que sufrir por defenderlos.

En este sentido no podemos olvidar que el particular no solo tendría que afianzar la deuda, sino que los gastos que se le deberían reembolsar de prosperar su pretensión por la anulación de la deuda se compensarían con los intereses que han de abonarse a la entidad financiera por la prestación de la garantía.

Además, es más acorde con los fundamentos y criterios tradicionales de la justicia cautelar el dejar al juzgador la ponderación circunstanciada de los intereses afectados en virtud del principio de proporcionalidad, que dejar sin contenido la figura de la suspensión sin garantía exigiendo caución en todo caso, con independencia de valoración de los perjuicios que se irrogarían de la ejecución de la sanción. La exigencia en todo caso de la garantía bajo el pretexto de asegurar el crédito público, a pesar de ser recogida por el legislador de la LJCA no sería más que la forma de facilitar y hacer más cómoda la toma de decisión del órgano de gestión, evitándole la siempre difícil tarea de apreciar y ponderar intereses y adoptar una subjetiva decisión a la que le ha empujado el legislador. Creemos que esta postura soslaya la toma en consideración de los intereses del particular, obligándole en todo caso a hacer un esfuerzo añadido desde el punto de vista económico, y obviando los perjuicios irreparables que se le pudieran irrogar haciendo perder la finalidad legítima del recurso, o incluso la apariencia de buen derecho de la que podría gozar su pretensión. Lo que nosotros no compartimos, no es que en vía jurisdiccional el juzgador pueda considerar la necesidad de que se preste garantía si valora un perjuicio para el interés público. Lo que se critica es que, solicitada la suspensión sin garantías, y en vía administrativa sobre todo, se tenga que valorar como criterio el que el particular acredite haber intentado garantizar previamente la deuda, circunstancia que avocaría a la irrelevancia cualquier supuesto de suspender un acto sin necesidad de garantizarlo.

Incluso, podemos ir más allá. No sólo es criticable desde el punto de vista de la lesión de derechos del particular, sino que tampoco queda claro que la inexigencia de garantías en

todo caso, ni siquiera implique en modo alguno desamparo de los intereses públicos por un eventual impago final de la deuda. Y así el TJUE, en Sentencia de 23 de enero de 2014 ha expuesto que:

“Por último, por lo que respecta a la obligación de constituir garantías bancarias, el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro puede tener en cuenta el riesgo de que no se recauden los tributos en su normativa nacional aplicable al pago diferido de las deudas tributarias (véase, en este sentido, la Sentencia Nacional GridIndus, antes citada, apartado 74).

Sin embargo, tales garantías producen por sí solas un efecto restrictivo en la medida en que privan al contribuyente del disfrute del patrimonio objeto de la garantía (Sentencias de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p.I-2409, apartado 47, y N, apartado 36).

Por tanto, tal exigencia no puede exigirse por principio, sin una evaluación previa del riesgo de que no se recaude el impuesto”.

Es decir, que aun en el supuesto normal de obligar a la constitución de garantías bancarias para suspender un acto de contenido económico, la Jurisprudencia europea no impone su automatismo en materia tributaria, ya que no se parte de la premisa de un seguro daño al interés público por el riesgo de no cobrar el crédito tributario, sino que éste ha de ser previamente probado³⁹⁴.

³⁹⁴ En este sentido, la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2012, Recurso nº 1420/2012, (ES:TS:2012:7251), considera que:

“... Aunque es cierto que la falta de ingreso de la deuda tributaria suspendida genera el perjuicio propio de esa omisión, esto por sí sólo no deberá convertirse en tesis general, pues si ello fuera así, en todo acto de contenido económico que suponga un ingreso para la Hacienda, no sería posible la suspensión sin previo aval. Como señala la sentencia de esta Sala de 2 de febrero de 2012, citando la de 15 de diciembre de 2011, “dicho artículo (133LJ) otorga un amplio margen de apreciación al órgano judicial que debe valorar la conveniencia de establecer la garantía en cada caso, conciliando y ponderando todos los intereses que estén afectados de la contienda judicial y sean dignos de protección provisional...” (Fundamento de Derecho Segundo).

Además, existen otros argumentos para fundamentar la innecesariedad de intentar garantizar previamente el importe de la deuda, en los casos de suspensión sin garantías, y en especial si se alegan perjuicios de imposible o difícil reparación.

En este sentido, resultaron sumamente significativos los Autos del TSJ de Cataluña de 25 de noviembre de 1996 y de 28 de febrero de 1997, en especial por dictarse estando vigente el régimen del artículo 76 del RPREA de 1996.

Esos pronunciamientos, además de suponer la traslación a la Administración de la carga de acreditar los perjuicios del interés público derivados de la no ejecución del acto, sostienen la innecesariedad de que el contribuyente intente previamente garantizar la deuda. Y ello, porque no se alcanza a ver razón para dudar de que el particular deje de hacer frente a las obligaciones tributarias cuya suspensión se solicita. Se trata de contribuyentes que han demostrado cumplir y estar al día con sus obligaciones fiscales, y respecto de los cuales no existen ni indicios y menos evidencias de incumplimientos e impagos o de haber realizado algún acto que tendiera a disponer u ocultar sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. Por todo ello no se ve razón alguna para que se exija garantía y menos de forma automática.

En esta línea, FALCÓN Y TELLA minimiza el daño al interés público que se puede producir por la adopción de las medidas cautelares. O al menos no lo considera que sea evidente, en un sistema tributario generalizado que no es más que una consecuencia del mandato del artículo 31.1 de la CE sobre la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Además de considerar que dicha generalización para contribuir diluye el riesgo de un perjuicio significativo que para el interés público puede suponer un retraso en el pago del tributo, el autor citado utiliza otra argumentación como es la ausencia de precedentes de impago o incumplimiento de obligaciones tributarias que justifiquen la exigencia de garantías o el no automatismo de la suspensión del acto. A mayor abundamiento, pensemos en que ni siquiera hablamos de un impago sino de una demora compensada además por el pago de un interés de mercado.

Y todo ello en definitiva para asegurar la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva³⁹⁵.

El autor citado no ve necesidad de exigir garantía y menos con carácter automático si se trata de contribuyentes que, en ejercicio de su legítimo derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, se encuentran además al corriente de sus obligaciones tributarias, y sin que conste que hayan realizado actos que tiendan “a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública³⁹⁶”.

Finalmente abunda en la idea de que no hay razón alguna para dudar como principio o regla general de que el particular no vaya a cumplir con sus obligaciones tributarias, máxime cuando la Administración demandada ni siquiera ha realizado ninguna alegación sobre el tema³⁹⁷.

Detrás de esta idea existe otra razón que avala el papel esencial que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva juega en el ámbito de la justicia cautelar, y más en concreto en la innecesariedad de acreditar la imposibilidad de prestar garantía aun en los casos que la ley tributaria exime de ella.

En efecto, tras la exigencia de garantía con carácter automático no deja de haber un temor infundado de que el contribuyente no fuera a cumplir de forma voluntaria y a pagar espontáneamente de desestimarse su recurso. Precisamente ese temor y la prevención en forma de exigencia siempre de garantía para cubrir el crédito público, son circunstancias que, por carecer de fundamento jurídico ponen más de manifiesto el verdadero significado de lo que es la efectividad del derecho a la tutela judicial. El sistema de

³⁹⁵ FALCÓN Y TELLA, R., “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 6.

³⁹⁶ FALCÓN Y TELLA, R., “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 7.

³⁹⁷ FALCÓN Y TELLA, R., “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 6.

recursos se explica para permitir que un tribunal revise la conformidad a derecho de la actuación administrativa, más allá del excesivo aseguramiento de un crédito por la Hacienda Pública, cuya adecuación al ordenamiento jurídico es precisamente lo que está en discusión. Se vacía de contenido el derecho a recurrir si de antemano la Administración pudiera poner en marcha todas las medidas para no perder ese crédito a costa del particular, cuando éste únicamente está haciendo uso y ejercicio del derecho a no estar acuerdo con el mismo. No hay razón jurídica que permita entender que quien recurre un acto tributario lo haga para eludir su pago y así exigir garantía de forma automática.

Tal y como acaba expresando FALCÓN Y TELLA, “no se trata de excluir la garantía cuando es imposible prestarla, sino también cuando no hay razón o justificación alguna (que debe alegar y probar la Administración) para adoptar medidas cautelares, pues desde luego, el mero hecho de recurrir a los Tribunales no parece razón suficiente para exigir garantías”³⁹⁸. Es en este último punto donde radica el verdadero significado de que la efectividad del derecho a la tutela judicial presuponga el derecho a la tutela cautelar.

En este sentido, el profesor CALVO ORTEGA considera que hay que tener en cuenta el “historial tributario” del contribuyente a los efectos de conceder la suspensión con dispensa de garantía. Y así, a pesar de la autonomía de cada una de las obligaciones tributarias a cargo del mismo sujeto pasivo, (siendo imprescindible que así sea para la justicia), ello no es óbice para la “contemplación histórica” de su comportamiento. En su virtud, “Un sujeto pasivo que cumpla con observancia de la ley sus obligaciones no puede recibir de la Administración una exigencia implacable y rigorista en materia de garantías a la hora de interponer un recurso aislado en su historial. Mucho menos cuando conoce

³⁹⁸ FALCÓN Y TELLA, R., “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 9. En nuestra opinión, se está presuponiendo la previsible morosidad del particular, o, más bien, estableciéndose un silogismo carente de fundamento entre la no prestación de garantía y el fracaso en el pago del crédito público.

fácilmente éste y lo tiene presente en su vertiente desfavorable del contribuyente (reincidencia a efectos de la sanción)”³⁹⁹.

Por su parte, CALVO VERGEZ considera que la innecesariedad de acreditar previamente la imposibilidad de prestar caución cuando estamos ante un supuesto de suspensión sin garantías por alegarse perjuicios de imposible o difícil reparación, puede venir de la propia lectura literal de la normativa tributaria ya expuesta, tanto de los artículos 233.4 de la LGT, como de los artículos 40.2 y 46 del RRVA, (y en menor medida quizás, habida cuenta de su carácter puramente procedimental, por el apartado Cuarto de la RSEH).

En función de ello cabe deducir que, cuando se solicitara la medida cautelar en virtud de dichos preceptos, el órgano económico-administrativo competente para resolver debería tener en cuenta única y exclusivamente la existencia y valoración de dichos perjuicios como de imposible o difícil reparación, dejando al margen la cuestión de si se puede o no prestar garantía. Hemos de tener en cuenta que ya el artículo 46.2 contempla la llamada medida cautelarísima (de la que hablaremos en la Parte de esta tesis dedicada al procedimiento), admitiendo ya de oficio la suspensión cautelar hasta que se decida sobre la admisión a trámite de la solicitud⁴⁰⁰.

Por todo ello, podemos concluir con la autonomía del supuesto de hecho en sí de la existencia y acreditación de los perjuicios de imposible y difícil reparación. Y ello porque no se entendería la existencia misma de este supuesto, si necesitara la previa comprobación material de la imposibilidad previa de prestar alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 de la LGT.

³⁹⁹ CALVO ORTEGA, R., “Prólogo” a la monografía de MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., “*La suspensión de la ejecución de actos tributarios en vía de recurso*”, ob. cit., págs. 10-11.

⁴⁰⁰ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob. cit., pág. 18.

En este sentido, el juez o tribunal puede modificar su resolución inicial de suspender sin exigir garantías, no sólo cuando se conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión, sino que también lo permite “*cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma...*”. Es decir, que el legislador contempla la posibilidad de modificar su resolución inicialmente adoptada de suspender sin garantía por desaparecer los perjuicios acreditados por el mismo motivo, y no necesariamente por existir garantía susceptible de prestar.

A estos efectos, según CALVO VERGEZ la normativa tributaria (artículo 233.2 de la LGT), con la finalidad de no perder la unicidad de la institución permite la conexión de las distintas modalidades de suspensión, desde una suspensión automática con garantía ordinaria a otra con diferentes garantías o sin garantía, no debiendo existir inconveniente para que se pueda seguir el camino inverso, esto es, desde una suspensión sin garantías a otra con garantías⁴⁰¹.

Pero, en este último caso siempre y cuando el requisito de acreditar los perjuicios haya sido incumplido, sin que quepa en caso contrario exigir garantía ya que entonces vaciaríamos de contenido dicho supuesto legal de suspensión sin caución.

En resumen, por un lado, tanto la acreditación insuficiente de la imposibilidad de prestar garantías en los casos en que resulte exigible, como por otro lado la insuficiente acreditación de los perjuicios, dan lugar al mismo resultado denegatorio de la suspensión, pero por caminos distintos, es decir, uno el de la suspensión con garantías y el otro sin necesidad de ellas⁴⁰².

⁴⁰¹ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob. cit., pág. 18.

⁴⁰² En relación con esta última afirmación, no tiene porqué existir relación entre la imposibilidad acreditada de aportar garantía y los perjuicios de imposible o difícil reparación, ya que insistimos en que este último es un caso con autonomía e independencia de regulación, justamente como supuesto en el que no se exige esa

Por otro lado, hemos de pensar que, según la doctrina comunitaria ya estudiada, el Tribunal de Justicia también pondera la urgencia a la hora de adoptar medidas cautelares, las cuales deberán adoptarse y producir efectos antes de que un pronunciamiento sobre el fondo pueda causar perjuicios irreparables al particular o *periculum in mora*. Siguiendo la misma línea discursiva, no creemos que, apreciada dicha urgencia tuviera mucho sentido haber exigido previamente acreditar la imposibilidad de prestar garantía, ya que ante perjuicios graves e irreparables no tendría relevancia dicha circunstancia. El exigir garantía, aun en esos casos, creemos que revela un desconomiento de los intereses del particular a favor del crédito e interés público, es decir, a favor sólo de una de las partes de la relación jurídica. El derecho de defensa del particular se vería disminuido con una cierta vuelta al principio *solve et repete*, más evolucionado, al no impedirse directamente el derecho al recurso, pero sí con el mismo resultado de cercenar el derecho a la suspensión de la ejecución de un acto una vez acreditados los perjuicios de la misma. Pensemos además que si a ello añadimos la posible existencia del *fumus boni iuris* y la convicción de su procedencia queda totalmente fuera de lugar la previa exigencia de garantía aun dándose todas estas circunstancias.

Además de dichos argumentos, la postura defendida, tal y como considera CHICO DE LA CÁMARA supone un paso adelante en la materia, al configurar “una auténtica inversión del principio general en materia de suspensión, de manera que ésta pasaría a ser la regla general”. De esta forma, procedería acordar la suspensión sin necesidad de exigir caución o garantía, a no ser que se acredite que la suspensión pudiera producir perjuicios a los intereses públicos. Dicho de otro modo, según el TSJ de Cataluña en el meritado Auto de 25 de noviembre de 1996, la suspensión procederá siempre que haya un daño al

garantía. Dicha relación, sin embargo, sí es aceptada como fundamento de una posición intermedida en la materia adoptada por cierto sector doctrinal que estudiaremos a continuación.

Pero es que, además, motivos de una entidad financiera para negar una garantía giran en torno a la falta de confianza en la solvencia del solicitante para devolver el importe garantizado, es decir, por motivos meramente económicos relacionados con una posible difícil situación económica, y como veremos en el siguiente Capítulo, ésta última por sí misma no es decisiva para la existencia de dichos perjuicios.

particular, con una gran consecuencia añadida, pues, en materia de prueba ya que, siendo ese el principio general y debido a la dificultad en muchas ocasiones de probar esos perjuicios bastaría “*la alegación de los mismos unida a ciertos elementos documentales que la avalen*”⁴⁰³.

Lo anterior supone a nuestro juicio un avance firme y decidido en dos direcciones hacia un mayor desarrollo de la justicia cautelar en el ámbito tributario:

- En primer lugar, y en lo que en este apartado nos interesa, **supondría un giro muy significativo al principio de ejecutividad del acto administrativo con toda su esfera de influencia, de forma que la suspensión del mismo pasara de ser una excepción a un derecho y finalmente a un criterio general, todo ello en una progresión evolutiva significativa de la justicia cautelar.** Equivaldría a colocar a la Administración en una posición más igualada a la del particular, en el sentido de que, lo relevante a la hora de acordar la suspensión no sería tanto la existencia de un interés público en juego (que siempre existiría por definición en la relación jurídico-administrativa), sino en qué medida y dimensión estaría afectado. De ello ya hemos hablado al examinar el principio de proporcionalidad del interés público y privado.
- La inversión del principio general en materia de suspensión daría lugar a su vez, como no podría ser de otra forma, **a la inversión en la carga de la prueba sobre la realidad de los perjuicios, a cargo ya de la Administración y no del particular.**

Hasta aquí esta reflexión, a fin de despojar definitivamente la suspensión de la ejecución de un acto tributario o de contenido económico de la carga de prestar o intentar prestar garantía que avale la deuda controvertida, cuando pueda haber perjuicios de imposible o difícil reparación, o sea de aplicación el principio de *fumus boni iuris*.

⁴⁰³ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob cit., pág. 80.

Recordemos finalmente que, a pesar de tener regulación diferente a la suspensión en vía económico-administrativa, el artículo 122.2 de la ley riuaria de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956, hacía ya depender la suspensión que la ejecución pudiese ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil.

Y el artículo 124.1 establecía que *“Cuando el Tribunal acuerde la suspensión exigirá, si pudiera resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero, caución suficiente para responder de los mismos.”*

Es decir, en la vía contenciosa no se imponía necesariamente la prestación de garantía para obtener la suspensión sino que se exigiría únicamente de resultar algún daño o perjuicio a los intereses públicos o de tercero.

Tampoco en la legislación actualmente vigente se exige de forma previa la prestación de caución en vía contencioso-administrativa, sólo cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, (artículo 133.1 de la LJCA).

D.) Solución intermedia y su amparo normativo.

Existe una postura de cierta doctrina, hasta cierto punto conciliatoria entre la exigencia inveterada en todo caso de prestar garantía o al menos acreditar que intentó aportar y la postura de obviar dicha exigencia previa en caso de perjuicios de imposible o difícil reparación o error material o de simple hecho.

En efecto, para VEGA BORREGO “la posibilidad o no de que el obligado tributario pueda aportar en todo o en parte las garantías suficientes a efectos de la modalidad de suspensión sin garantías es un elemento que debe tenerse en cuenta para considerar si se causan por la ejecución perjuicios de imposible o difícil reparación”⁴⁰⁴. Es decir, la imposibilidad de prestar garantía, debidamente demostrada por supuesto, no es requisito,

⁴⁰⁴ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 86-88.

pero si indicio de la existencia de dichos perjuicios y viceversa, atribuyendo a dicha posibilidad un carácter instrumental que sirve al menos, entre otros elementos, para ayudar al juez en su toma de decisión.

Para este sector doctrinal, no cabe negar que el legislador en el artículo 233.4 de la LGT sólo exige acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación, sin que “*se condicione el otorgamiento de la suspensión bajo esta modalidad a la circunstancia de que el obligado carezca de bienes para garantizar la deuda impugnada- dispensa total-, o que carece de bienes suficientes a tal efecto- dispensa parcial-*”. Pero el hecho de que legalmente no se establezca como requisito que exija su cumplimiento, para dicho autor, “*no significa que el órgano con competencia para resolver no deba tener en cuenta dicha circunstancia: si se carece o no de bienes suficientes para garantizar la deuda tributaria a efectos de la suspensión*”⁴⁰⁵. En este punto, procede hacer constar que, estando asignada la competencia a órganos distintos, según se aporte o no garantía, la postura esgrimida exigiría en todo momento al órgano económico-administrativo la solicitud de informes sobre los bienes a los órganos de recaudación correspondientes, situación aceptable en casos determinados, pero quizá no tanto de forma generalizada.

Con cierta lógica, se vincula la existencia de bienes suficientes para garantizar la deuda impugnada con la mayor dificultad para demostrar la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, ya que esos mismos bienes cubren el riesgo de esos daños o perjuicios. Por ende y siguiendo este razonamiento, mayor esfuerzo añadido tendrá que hacer el particular con bienes para garantizar la deuda para justificar que, a pesar de ello la ejecución pudiera causar los citados perjuicios. Lo cual, en nuestra opinión, no hace más que aflorar cierta perversión de los resultados a los que puede llegar la aplicación de este criterio, como es el excesivo esfuerzo probatorio a cargo del particular que afectaría al derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito de la justicia cautelar.

⁴⁰⁵ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág 87.

Por último, el citado autor encuentra respaldo en el artículo 233.4 que permite la modificación de la resolución adoptada por el Tribunal de suspender con dispensa total o parcial de garantías, “cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión”⁴⁰⁶.

En efecto, para VEGA BORREGO, la referencia a la posibilidad de que en esta modalidad de suspensión de competencia exclusiva del Tribunal, el órgano de recaudación pueda comprobar a solicitud de aquél si existen o no bienes susceptibles de ser prestados como garantía, hasta el punto de poder modificar su decisión inicial de suspender con dispensa total o parcial de garantías, “debe interpretarse en el sentido de que se quiere comprobar si el obligado tributario puede impedir por sus propios medios dichos perjuicios, solicitando la suspensión bajo esta modalidad”. Si bien admite que, “el hecho de que existan otros bienes no supone automáticamente que se deniegue la suspensión bajo esta modalidad”, sí que supone que se exija al obligado “un esfuerzo añadido al efecto de acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación”⁴⁰⁷.

Como reflexión final, procede afirmar que el legislador considera que **el obligado tributario debe garantizar la deuda en la mayor magnitud posible, (sea cual sea la modalidad de suspensión de la que estemos hablando).**

No negamos que la postura de exigir previamente que se haya intentado prestar garantías en esta modalidad de suspensión parece ser que subyace en la normativa tributaria aplicable, sobre todo a la vista del artículo 233.4 de la LGT y del artículo 47.1 del RRVA como acabamos de ver.

⁴⁰⁶ A lo que cabría añadir la disposición expresa del artículo 47.1 del RRVA ya apuntado *ut supra*, que admite la indagación de bienes susceptibles de ofrecerse como garantía, tanto en los supuestos de dispensa parcial como total de caución.

⁴⁰⁷ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 89.

Sin embargo, la postura intermedia antes citada también suscita las mismas dudas expresadas al exponer nuestra posición crítica.

En efecto, el primer inconveniente que surge es que cualquier postura conciliadora que reconozca que la imposibilidad de prestar garantías, aun no siendo un requisito legal si es elemento importante para acreditar los perjuicios, no resuelve el problema de la desnaturalización del supuesto de suspensión sin garantías.

En relación con lo anterior y como ya hemos apuntado, el excesivo esfuerzo probatorio a cargo del particular afectaría al derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito de la justicia cautela, convirtiendo en ocioso regular la posibilidad de suspender en ningún caso la ejecución de un acto si no es con garantía previa. Puede criticarse esta conclusión, diciendo que sí tendría sentido mantener esta modalidad de suspensión en los casos en los que se acreditara la imposibilidad de prestarla. Pero esta solución intermedia entre la exigencia en todo caso de garantía y la posibilidad sin más de suspender sin garantía, creemos que desdibuja la incidencia del derecho a la tutela judicial efectiva que justifica en último término la justicia cautelar.

Asimismo, desde un punto de vista ya formal o procedimental, la necesaria petición de informe por el Tribunal al órgano de recaudación sobre la valoración de los bienes del solicitante de la suspensión sin garantías, además puede provocar un efecto indeseado por la previsible dilatación de la respuesta al particular sobre su solicitud. Ya hemos visto que uno de los principios que sustentan la justicia cautelar es la celeridad en la resolución de los procedimientos. Si colocamos la necesidad de acreditar previamente la imposibilidad de prestar garantía como requisito previo establecido por sistema, aun en los teóricos supuestos de suspensión que no la exigen, significaría a nuestro juicio que en la práctica el Tribunal debería acudir casi siempre al trámite previo de evacuar informe sobre la existencia y valoración de bienes del particular susceptibles de ser prestados como garantía. Lo cual implica la necesidad de intervención casi constante del órgano de recaudación en un procedimiento en el que por naturaleza la competencia exclusiva de

resolución recae en el órgano económico-administrativo y no en uno perteneciente al órgano de gestión.

Es cierto que la medida cautelarísima contemplada por el legislador desde que la petición de suspensión se presenta en período voluntario (artículo 46.2 primer párrafo del RRVA), puede tener efecto positivo de paralizar la acción ejecutiva en tanto se resuelve dicho trámite evitando perjuicios añadidos al particular. Pero, en cualquier caso, seguiría suponiendo la prolongación del procedimiento en una modalidad en la que, la atribución de la competencia exclusiva en el Tribunal implicaba dotar de celeridad a la tramitación de la solicitud, precisamente por no hacerla depender de otros órganos ajenos a la vía de revisión económico-administrativa, al no existir garantía que tuviera que ser sometida al análisis sobre su suficiencia técnica.

Por último, seguirían existiendo serias dudas de la necesidad de acreditar el haberse intentado prestar garantías respecto al segundo supuesto legal referido al error material o de hecho. Está claro que en este caso resultaría ociosa la discusión sobre si se acredita suficientemente o no la imposibilidad de prestar garantía, ya que la apreciación de la existencia de error material es previa a toda la controversia: de existir dicho error es irrelevante plantearse la presentación de garantía alguna. La prueba de ello es que el legislador ni siquiera prevé para este supuesto la dispensa parcial de garantías sino la dispensa total, ya que, si el Tribunal aprecia la concurrencia de un error material en la resolución impugnada, tan evidente y manifiesto, no tiene sentido exigir cualquier otra garantía para la ejecución de un acto avocado a la rectificación. Dicha suspensión con dispensa de garantías, además, se convierte en automática de encontrarse la deuda impugnada en período recaudatorio ejecutivo de apremio según el artículo 165.2 de la LGT ya citado *ut supra*⁴⁰⁸.

⁴⁰⁸ Como ya hemos adelantado anteriormente, es en el supuesto de los errores materiales donde se entiende de forma más clara la idea de la cierta independencia, dentro del régimen jurídico de la suspensión en

III.) Supuestos de suspensión sin garantías.

Tras la reflexión necesaria acerca de la procedencia o no de la exigencia de acreditar la imposibilidad de prestar garantías aun en los supuestos en los que no se contempla su prestación, hemos de adentrarnos en profundidad en el estudio de los supuestos previstos por el legislador de forma expresa, incluyendo algún otro que es objeto de controversia jurisprudencial.

Y para ello resulta esencial en nuestra línea argumental subsumir dichos supuestos en cada uno de los criterios estudiados que forman parte del andamiaje doctrinal de la justicia cautelar.

De esta forma, el *fumus boni iuris* que ostenta el valor superior de justicia, el *periculum in mora* sustentado por el principio de celeridad y la efectividad del derecho a recurrir, y la de ponderación de intereses, con el principio de proporcionalidad como fundamento, son los principios inspiradores de los supuestos legalmente reconocidos de suspensión sin garantías en el ámbito tributario, (además del caso especial de los actos sancionadores): los perjuicios de imposible o difícil reparación, y los errores materiales o de simple hecho⁴⁰⁹.

materia tributaria, de los supuestos de suspensión directa sin prestación de garantía frente a la acreditación de la imposibilidad de prestarla.

⁴⁰⁹ En este punto, y antes examinar los supuestos legales de suspensión sin garantías, debemos de nuevo de hacernos eco del novedoso supuesto introducido por la STS de 28 de mayo de 2020, Recurso 5751/2017 (ES:TS:2020:1421), en caso de incumplimiento de la obligación de resolver en plazo el recurso administrativo, lo que impediría continuar con las actuaciones ejecutivas al haberse negado una respuesta al particular sobre la procedencia o no del acto, y ello sin necesidad siquiera de solicitud alguna de la medida cautelar. Entendemos pues, que dicha postura anulatoria del acto ejecutivo es extensible en vía económico-administrativa cuando se impugnó el acto originario sin resolverse de forma expresa el recurso. De esta forma, cuando el particular acudiera al órgano económico-administrativo por la desestimación presunta de su recurso de reposición contra la liquidación tributaria, y habiéndose dictado la providencia de apremio tras el silencio negativo, ésta de momento debería ser anulada por el órgano decisor, en una suerte de suspensión sin garantías, a resultas de la resolución final sobre la procedencia del acto originario.

A.) Los perjuicios de imposible o difícil reparación.

1.) Vinculación con los criterios tradicionales de la suspensión.

Como ya hemos comentado *ut supra*, la ponderación de intereses como criterio vinculado al principio de proporcionalidad dentro del andamiaje dogmático de la justicia cautelar, necesita de una concreción que al menos permita al juzgador acogerse a algún criterio menos teórico y aplicable en cada supuesto concreto.

Dicha concreción, tuvo su entrada en la normativa a través de los perjuicios de imposible o difícil reparación del artículo 122 de la LJCA de 1956, que, a pesar de tratarse a su vez de un concepto jurídico indeterminado, supuso como ya hemos comentado *ut supra*, el reconocimiento efectivo de la esfera de intereses del particular a tener en cuenta frente al interés público, en el ámbito de la justicia cautelar.

Y es en este punto, donde se pone de manifiesto cómo la ponderación de intereses marcada por la proporcionalidad en su aplicación, no sólo es aquel criterio matizador que es en la actualidad a la hora de adoptar la medida cautelar. En realidad, el supuesto primigenio que el legislador accedió a reconocer de suspensión sin garantías, en un ámbito administrativo dominado por el privilegio de la autotutela de la Administración, nació directamente vinculado con la necesidad de ponderación de los intereses en juego como criterio esencial de la justicia cautelar en un primer momento. Es esa proporcionalidad la que precisamente inclina a la suspensión precisamente a la irreparabilidad del daño.

Pero, además, la pérdida de la finalidad del recurso por una ejecución prematura del acto que vaciara de contenido una eventual resolución del fondo del asunto favorable al particular, se encuentra estrechamente vinculada con este supuesto.

En esa línea, GARCIA ROSS señala que el concepto de los perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la duración del proceso, y la pérdida de la finalidad legítima al recurso, surgen como partes del mismo principio, el *periculum in mora*, que se

recoge tanto en el artículo 111.2 de la LRJAP y PAC, como en el 130.1 de la LJCA: “No se trata como ya apuntamos de cuestiones diferentes, sino de una sola con la misma raíz; o como mucho, y en palabras del Consejo de Estado, de que la primera deba ser considerada como el género y la segunda como la especie”.

A tal fin el citado autor cita el Dictamen del Consejo de Estado, Número de Expediente: 503/1995 de 15 de junio, al Anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1995, que afirmaba que, ante la redacción propuesta del artículo 130.1 en la que se facultaba al órgano jurisdiccional para acordar la suspensión sin garantías, previa ponderación de los intereses en conflicto, cuando a) la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso, y b) cuando la ejecución del acto pudiera causar al recurrente perjuicios de imposible o difícil reparación, “...cabe preguntarse si los párrafos a) y b) del artículo 130.1 del anteproyecto recogen dos supuestos en esencia distintos. Más bien se diría que el supuesto del párrafo b) es el género y el párrafo a) la especie, toda vez que la pérdida de finalidad de un recurso por ejecución del acto es un ejemplo de daño de imposible o difícil reparación causado por la ejecución del acto”⁴¹⁰.

En este punto, debemos de nuevo remontarnos al supuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación del artículo 122 de la LJCA de 1956.

Dicho supuesto, constituye la explicación que el legislador ofreció por vez primera de forma abierta sobre la posibilidad de que el privilegio de la autotutela administrativa, en su doble vertiente de ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, pudiera ceder en determinados casos, habida cuenta de que el interés público no justificara la irreparabilidad de la envergadura de los daños y perjuicios ocasionados al particular por su ejecución.

⁴¹⁰ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”, ob. cit., pág. 124.

Es por ello que, la alusión literal a la difícil o imposible reparabilidad del daño, hace que dicho supuesto nazca vinculado al principio de *periculum in mora*, en el sentido de que la suspensión pudiera evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso por el particular. Ello creemos que es consecuencia del fundamento constitucional de la justicia cautelar que encierra el derecho fundamental a que la tutela judicial sea realmente efectiva.

Pensemos que el principio de ejecutividad del acto, como manifestación del privilegio de autotutela determina que, al dictarse la resolución judicial el demandante ya se encontrara con la consumación del acto administrativo. Ante dicha tesitura, es indudable que, en el caso de obtener sentencia favorable, de no haberse suspendido el acto el particular, siempre podría instar la reparación del daño. Y esa reparación, ante la ejecución consumada, sólo podría serlo en forma de indemnización monetaria, lo cual, sin embargo, no siempre es suficiente como forma de “restablecer la situación originaria”.

Por ello, la suspensión de la ejecución del acto para evitar perjuicios de imposible o difícil reparación es una forma esencial de asegurar que el fin legítimo del recurso del particular no quede vacío de contenido por una ejecución prematura e indebida, y además no compensable solamente por vía económica⁴¹¹.

En definitiva, que como supuesto original que el legislador reconoció como justificativo de la eventual suspensión sin garantías, podemos asociarlo, al *periculum in mora* y al principio de proporcionalidad de intereses, entendiendo que la irreparabilidad del daño para el particular es prevalente sobre el interés público afectado, salvo siempre que éste resultare gravemente dañado por la suspensión.

⁴¹¹ GONZÁLEZ PÉREZ, J. “La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Editorial Civitas, nº.5, 1975, pág. 248.

Por su parte, GARCÍA ROSS considera que la irreparabilidad, se fundamenta en “la necesidad de anticipar los efectos que se producirían al momento de la ejecución de la resolución definitiva (anulación del acto) por el riesgo de que la pendencia del proceso conlleve la pérdida del objeto litigioso, y con él su finalidad legítima”. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 127.

En cuanto a la apariencia de buen derecho, ya hemos explicado que es un criterio que responde a otros parámetros. De esta forma, la irreparabilidad del daño como supuesto de suspensión sin garantías no estaría directamente vinculada al *fumus boni iuris* como criterio de justicia cautelar. Y ello porque no depende de una proporcionalidad de daños, vinculada en mayor o menor medida a una pérdida de la finalidad legítima del recurso, sino más bien vinculada a la probabilidad de tener a favor el mismo Derecho en la resolución del asunto principal.

2.) El concepto jurídico indeterminado de los perjuicios de difícil o imposible reparación.

Analizando ya el supuesto desde su propia naturaleza jurídica, surge el primer problema generado por la introducción de un **concepto jurídico indeterminado**. Lo cual, creemos, no supone una apelación a las facultades discrecionales de la Administración.

En este punto debemos traer a colación la doctrina elaborada por GARCÍA DE ENTERRÍA acerca de dicha figura y su distinción del ejercicio de una potestad discrecional, a efectos de saber hasta qué punto goza de autonomía la Administración para apreciar dichos perjuicios y poder acceder el solicitante a la suspensión sin garantías.

De esta forma, el autor citado considera que, al hablar de conceptos jurídicos indeterminados en Derecho Administrativo, su calificación según cada circunstancia, no puede ser sino una, y en nuestro caso concreto, si se dan o no los perjuicios de imposible o difícil reparación. Por tanto, sólo hay una única solución justa en la aplicación del concepto a una circunstancia concreta, frente a las potestades discrecionales que admite en derecho varias soluciones igualmente justas. En todo concepto jurídico indeterminado, la norma no da la solución concreta en cada caso, la cual debe ser buscada acudiendo a criterios de valor o experiencia, según la naturaleza del concepto, **pero siempre mediante una estimación o valoración jurídica que sí fija la norma que ha creado el concepto**. Por lo que la aplicación del concepto es, en última instancia aplicación de la misma norma, lo cual implica que la apreciación de dicho concepto “no puede ser nunca

un proceso volitivo de discrecionalidad o libertad, sino un proceso de juicio o estimación que ha de atenerse, por una parte, a las circunstancias reales que han de calificarse, por otra, al sentido jurídico preciso que la norma ha asignado, con la intención de que la solución posible solo sea una...”. Para concluir diciendo que “allí donde estemos ante un concepto jurídico indeterminado, allí cabe con perfecta normalidad una fiscalización jurisdiccional de su aplicación”⁴¹².

En la ley rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956, el término “podrá”, llevó a deducir que la Administración actuaba en este ámbito revestida de amplias facultades discrecionales que podían llevar a no suspender la ejecución del acto, a pesar de producirse perjuicios de imposible o difícil reparación. De la misma forma y según la redacción actual en el artículo 129.1 de la LJCA, cabría pensar que, a pesar de que la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso, aun con ello, la Administración no estaría obligada a adoptar la medida cautelar.

En este punto, sin embargo, hay autores que ponen de relieve que la propia técnica de los conceptos jurídicos indeterminados permite delimitar los contornos de la actuación discrecional, y los perjuicios de imposible o difícil reparación participan de esa naturaleza.

Para dicho sector doctrinal la utilización de dicho término “**podrá**”, no impide que la Administración esté obligada a suspender la resolución impugnada si de su ejecución pudieran derivarse perjuicios y daños de imposible o difícil reparación, o si se pudiera hacer perder la finalidad legítima del recurso. Para CANO MATA, sólo cabría quebrar dicho principio si la suspensión causara perturbación grave para los intereses públicos generales o de tercero, perturbación que igualmente pudiera dar lugar a daños de

⁴¹² GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La lucha contra las inmunidades del poder*, ob. cit., págs. 35-38.

imposible reparación o graves efectos⁴¹³.

Continúa el autor citado que, desde su instauración con el artículo 122 de la LJCA de 1956 en el ámbito jurisdiccional, hasta su reconocimiento expreso en el ámbito administrativo, tributario y contencioso en el régimen actualmente vigente, “el punto clave, para suspender o no la ejecutividad de los actos impugnados, se encuentra en la interpretación que se dé a los términos “imposible” o “difícil”, que es donde la actuación administrativa discrecional encuentra su campo de actuación”⁴¹⁴.

Subsumiendo la postura citada al concepto que ahora nos interesa, estamos pues ante un elemento reglado que, además, en caso de no apreciarse por el órgano competente para resolver, sería susceptible de ser fiscalizado jurisdiccionalmente⁴¹⁵.

También es cierto que, a menudo se ha dicho con cierta agudeza que la propia definición del término “perjuicios de imposible o difícil reparación” es a su vez de imposible o difícil concreción. Pero, como veremos, tanto desde la norma como desde el apoyo inestimable una vez más en este ámbito de la Jurisprudencia, se contempla ese criterio

⁴¹³ CANO MATA, A., “Limitaciones al principio de ejecutividad administrativa”, ob. cit., págs. 215-216.

⁴¹⁴ CANO MATA, A., “Limitaciones al principio de ejecutividad administrativa”, ob. cit., pág. 216.

⁴¹⁵ En este punto, cabe destacar cómo otros autores consideran que en realidad la suspensión de la ejecución de un acto debe ser siempre una potestad reglada y obligatoria si concurren los requisitos formales y sustantivos legalmente exigidos (fundamentalmente la presentación de la solicitud y la prestación de garantía). Y ello a pesar de la inclusión de un concepto jurídico indeterminado como los perjuicios de imposible o difícil reparación.

En esta línea, según CALVO ORTEGA, la concesión de la suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación no es discrecional; si se dan los presupuestos debe concederse. CALVO ORTEGA, R., “*Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario Parte General*”. 10ª Edición. Editorial Civitas. 2000, págs. 350-355.

En definitiva, como afirma CHICO DE LA CÁMARA, en materia de justicia cautelar debería evitarse la discrecionalidad, ya que la mejor forma de que la Administración no incurra en la arbitrariedad, “es precisamente transformando las situaciones de prudente discrecionalidad en potestades regladas puesto que cuanto más reglada en una potestad, más intenso es el derecho del administrado frente a la Administración, y cuanto más discrecional, menos intenso es el derecho del particular”. CHICO DE LA CÁMARA, P., en la Obra colectiva, “*La revisión de actos en materia tributaria*”, ob. cit., pág. 318.

desde un ejercicio de valoración de la experiencia, que no excluye un estudio casuístico, dentro del cual ha de ser buscada la solución.

En cualquier caso y sobre esa interpretación de los perjuicios irreparables como concepto jurídico indeterminado a la que aludía CANO MATA, se instaura un criterio flexible, interpretado, no tanto desde la perspectiva puramente formal de la reparación, "...sino desde la perspectiva de la incidencia de tales perjuicios precisamente sobre la tutela judicial efectiva que en el proceso ha de otorgarse a quien ostente los derechos o intereses legítimos tutelables..."⁴¹⁶.

No obstante, esa protección del derecho a la tutela judicial del particular ha de modularse con la de los intereses públicos en juego. Ello es reflejado, en cuanto al significado de la expresión "*perjuicios de imposible o difícil reparación*", en la ya citada STSJ de 27 de diciembre de 2010, Recurso nº 509/2007 (ES:TS:2010:7412), que se pronuncia en los siguientes términos:

"Prescindiendo del análisis histórico y orígenes de la expresión "perjuicios de difícil o imposible reparación" es evidente que este texto implica una consideración y examen del estado patrimonial del solicitante de la suspensión, si el acto recurrido se ejecuta. Pero no menos evidente es que la concurrencia de los "perjuicios de imposible o difícil reparación" exige el examen y ponderación de los intereses públicos afectados por la suspensión pretendida. Cuando el contraste de esta ponderación de perjuicios no es claramente favorable al administrado la denegación de la suspensión se impone" (Fundamento de Derecho Tercero)⁴¹⁷.

⁴¹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "*La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre las medidas cautelares: la recepción del principio de fumus boni iuris (Auto de 20 de diciembre y su trascendencia general)*", ob. cit., pág. 69.

⁴¹⁷ En el caso concreto enjuiciado, y habida cuenta de la situación concursal de la solicitante de la medida cautelar, "*...no se puede desconocer que la deuda tributaria corre el riesgo, a la vista de esa situación patrimonial del obligado, de la falta de afianzamiento y de la inexistencia de otras garantías, de que no pueda ser hecha efectiva*" (Fundamento de Derecho Tercero).

3.) El daño económico y el problema de su evaluación como presupuesto de su reparación.

Tras la fundamentación dogmática que sustenta este concepto jurídico indeterminado es preciso ahora analizar su aplicación real, y cómo la doctrina jurisprudencial ha ido moldeando sus contornos en la práctica forense. Hemos de partir, como en otras tantas ocasiones, de la interpretación mantenida por los tribunales, sobre todo respecto a la diferencia de trato que tiene la valoración de los perjuicios de imposible o difícil reparación cuando se trata de suspensión de deudas tributarias, de las que se refieren a otro tipo de acuerdos que igualmente pueden afectar a la situación económica del solicitante.

Dentro del objetivo de una mayor flexibilización de las medidas cautelares hacia la igualdad de armas en la relación jurídico-administrativa, debemos destacar en este ámbito crucial de los perjuicios de imposible o difícil reparación, la evolución jurisprudencial superadora de ciertas posturas tradicionales. Entre ellas la que entendía que el daño económico era siempre reparable y que además era dificultoso de calcular, todo ello a efectos de la denegación de la suspensión. De lo que no cabría ya duda es que, estos últimos criterios suponían un obstáculo casi insalvable para entender la suspensión como una extensión del derecho a la tutela judicial efectiva, al convertirse en una excepción de concesión graciable por la Administración en defensa del privilegio de la autotutela. Creemos que suponían una interpretación del principio de ejecutividad de los actos administrativos por otra vía diferente a la de la legitimidad consustancial al acto administrativo: la Administración siempre podría indemnizar, teniendo en cuenta además la dificultad de evaluar los daños al particular, por lo que lo más fácil sería siempre no suspender el acto. Como vemos se trataba de criterios meramente instrumentales o basados en la practicidad y no en argumentos sustantivos o materiales.

a.) Superación de la tesis de la reparabilidad del daño económico y del

principio de solvencia de la Administración.

Al estudiar la evolución de la justicia cautelar, se constató que el período de tiempo que transcurrió desde la promulgación de la LJCA de 1956, hasta su revisión a la luz de la CE y del derecho a la tutela judicial efectiva, dio a luz una doctrina jurisprudencial, esperanzadora en un principio, pero que, desvirtuando el espíritu del legislador, acabó por concebir la suspensión como una decisión discrecional y no obligada de la Administración o el juzgador.

En efecto, el propio Preámbulo de la LJCA de 1956, (Apartado V “Procedimiento Administrativo”, Apartado 7, párrafo 2) establecía, además del elemento ponderador del interés público que exija la ejecución del acto, que:

“En orden a la suspensión, la Ley la admite cuando la ejecución hubiere ocasionado daños de reparación imposible o difícil. (...)

Respecto de la dificultad de la reparación, no cabe excluirla sin más por la circunstancia de que el daño o perjuicio que podría derivar de la ejecución sea valorable económicamente”.

Pues bien, a pesar de lo anterior, GONZÁLEZ PÉREZ afirma que fue mayoritaria la Jurisprudencia que no admitía que la reparación tuviera especial dificultad suficiente para la suspensión del acto cuando pudiera traducirse en una indemnización económica, dándose por supuesta la solvencia de la Administración, especialmente la del Estado, para hacer frente al futuro pago de los perjuicios⁴¹⁸.

⁴¹⁸ GONZÁLEZ PÉREZ, J. “La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo”, ob.cit., pág. 251.

Exponente de dicha postura son los Autos de 23 de junio de 1972, 03 de julio de 1976, 06 de mayo de 1977, o incluso posteriores a la CE como los Autos de 22 de junio de 1982 y 04 de octubre de 1983. Dicha doctrina jurisprudencial es citada por FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M. “La influencia de la Constitución en la Jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob.cit., pág. 280.

La jurisprudencia forzosamente ha de ser casuística en la materia de la suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación, pero según GONZÁLEZ PÉREZ al comentar el ATS de 21 de enero de 1975, se podían sentar ya unos criterios generales que giraban en torno a la misma idea: “siempre y cuando el daño sea reparable económicamente, no cabe hablar de daño de reparación imposible o muy difícil, ni, por tanto, de suspensión de la ejecución”⁴¹⁹.

Por tanto, siendo la Administración quien debería en su caso soportar la eventual indemnización económica de los daños producidos al particular por la ejecución de un acto no suspendido y luego anulado, cabría suponer que su “solvencia” es la que haría que todo perjuicio mensurable económicamente fuera, por naturaleza, reparable⁴²⁰.

Sin embargo y al amparo de la LJCA de 1956, el TS en algún pronunciamiento aislado comenzaba a reconocer que “*el criterio de la posibilidad de valoración económica del daño, conectada con la presunción de solvencia de la Administración demandada..., no es absoluto, y debe circunstancialmente ponderarse para admitir o desestimar la pretendida suspensión*”⁴²¹.

En efecto, el recurso jurisprudencial a la ecuación, daño económico = solvencia de la Administración = reparabilidad del daño = no suspensión del acto, como ya hemos apuntado anteriormente, supone a nuestro juicio una quiebra de la justicia cautelar. En este sentido se vería negada la posibilidad de la suspensión en la práctica totalidad de los

Como ya se expuso *ut supra*, esta tesis fue opinión generalizada en una primera época coincidente con la previa aprobación del R.D.L 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, y fruto a su vez de la consideración del fin elusorio y dilatorio de pago del tributo que se podía derivar de toda pretensión de suspensión.

⁴¹⁹ GONZÁLEZ PÉREZ, J., “La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo”, ob. cit., pág. 252.

⁴²⁰ Tal y como gráficamente expresaba el TS en su Auto de 16 de mayo de 1974 (Aranzadi nº 2.319 y 2.508), “...no basta la previsión de un escrito patrimonial lasivo, sino concurre también la circunstancia de ser problemáticos o inexistentes los medios garantizadores de la ulterior indemnidad al reclamante”.

⁴²¹ Autos de 25 de febrero de 1971 y 09 de mayo de 1979 del TS citados GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T., en “Curso de derecho Administrativo, I, ob. cit. pág. 545.

supuestos en el ámbito tributario, donde el interés público reside en evitar el fracaso en el ingreso de la cuantía del crédito tributario. Tan sólo por tratarse de una deuda tributaria, el particular vería denegado el acceso a la suspensión del acto, sin tenerse en cuenta ningún otro parámetro patrimonial o empresarial que bien pudiera ocasionar un perjuicio irreparable.

Así lo consideró el **TS en el Auto de 21 de septiembre de 1981** (ES:TS:1981:37A), que con referencia directa al artículo 122 de la LJCA de 1956 consideraba que:

“ni de la letra ni del espíritu que anima este precepto (el artículo 122, LJ) puede llegarse a la conclusión de que la mera posibilidad de que puedan ser evaluados económicamente y en su caso reparados esos daños y perjuicios --en virtud de la presunción de la solvencia de la Administración Pública—obligue a negar la suspensión de la ejecución del acto por este sólo hecho y en todo caso...”
(Considerando 1º)

Más contundente aún resultó **la Sentencia del TS de 17 de julio de 1982**, tantas veces comentada por ser una de las pioneras en la limitación del privilegio de no suspensión, al menos en el ámbito de las sanciones administrativas.

En este punto, lo que interesa de este pronunciamiento judicial es, esta vez, el rechazo de la postura tradicional en la jurisdicción contenciosa⁴²².

⁴²² Dicha Sentencia, al hablar de las soluciones para la restauración virtual de la situación inicial en caso de sentencia anulatoria de los actos, expresa el rechazo a la tesis de la reparabilidad de todo daño económico y del principio de solvencia de la Administración, en un supuesto en el que se ventilaba la suspensión de una sanción disciplinaria a un funcionario consistente en la suspensión de funciones y pérdida del puesto de trabajo:

“...sin que pueda bastar, a tal efecto, con la solución de naturaleza o carácter subsidiario, de indemnización de daños y perjuicios a cargo de la Administración para el caso de reparación “in natura”, pues el ejercicio de la acción resarcitoria, aparte de las dificultades para su éxito, no puede sustituir a determinadas privaciones, como sería en este caso la de los derechos y prerrogativas anejas a la condición de funcionario público durante el tiempo de la suspensión...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Tal y como apunta SANTAMARÍA PASTOR dicha regla tradicional, aun acreditándose los perjuicios de imposible o difícil reparación, negaba la suspensión ya que la solvencia de la Administración permitía sustituir la reparación *in natura* por una compensación en valores monetarios. Lo que la Sentencia declara es que, “la ejecución administrativa provoca invariablemente unos perjuicios indirectos insusceptibles de ser evaluados en una compensación indemnizatoria. La reparación monetaria nunca puede sustituir por entero a la reparación *in natura*...”⁴²³.

Además de rechazar la tesis de la reparación monetaria, otros autores ponen también el acento en el error de confundir la solvencia, (como término contrapuesto a bancarrota), con la garantía igualmente exigible a la Administración de cumplimiento puntual en los pagos debidos al particular, en este caso por la indemnización derivada de una resolución administrativa o judicial estimatoria de sus pretensiones contra el acto que no fue suspendido en su momento. Desde luego, no basta con la genérica afirmación de la solvencia permanente de la Administración ya que, lo que el derecho a la tutela judicial efectiva demanda (poniendo como siempre en este ámbito el énfasis en este último adjetivo) es que aquélla cumpla como un buen pagador. Y en este sentido debemos constatar que, a menudo, no es precisamente la diligencia y puntualidad en el abono o devolución de ingresos indebidos cuando procede a favor de los particulares, lo que suele caracterizar la actuación de la Administración en estos supuestos⁴²⁴.

⁴²³ SANTAMARÍA PASTOR, J.A. “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob.cit., págs. 1624-1625.

⁴²⁴ Además de la demora en el actuar de la Administración, base precisamente del criterio del *periculum in mora* que sirve de fundamento a la suspensión, basta tan sólo recordar que el régimen vigente del procedimiento de devolución de ingresos indebidos se compone a su vez de una serie de trámites que alargan indefectiblemente la efectividad del derecho del contribuyente.

Dicho procedimiento, que parte de los supuestos de devolución de ingresos indebidos reconocidos en el artículo 221.1 de la LGT, se regula en los artículos 17 a 20 del RRVA. Los trámites para resolver la procedencia de la devolución hasta la resolución pueden prolongarse seis meses desde su iniciación. Y, además, contra la resolución desestimatoria, ya sea expresa o presunta, cabe a su vez recurso de reposición y/o reclamación económico-administrativa. Todo lo cual permite deducir que la tramitación de dicho

En función de lo anterior, para FERNÁNDEZ PASTRANA resulta positivo que el TS empezara a orientarse en garantía del recurrente, evitando “la naturaleza crematística o compensable económicamente, para poner su atención en la incidencia sobre la esfera patrimonial, profesional, empresarial, etc. de aquél”⁴²⁵.

En definitiva, el rechazo a la tesis tradicional reacia a la suspensión del acto por la posibilidad general de compensación por vía de indemnización, supuso a nuestro juicio dotar de verdadero contenido a la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación” y, en suma, a la consagración del criterio de ponderación de intereses en conflicto y su

procedimiento no hace más que prolongar el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido y la obtención efectiva de la misma, quedando en gran parte a voluntad de la Administración la demora de su resolución final. Pero no acaba ahí el procedimiento para el particular, ya que, aun en el supuesto de haber obtenido finalmente una resolución favorable a la devolución, queda la fase de la ejecución de la misma. De poco sirve en la práctica administrativa para provocar la agilidad de la Administración que el artículo 20 del RRVA establezca que, “*Reconocido el derecho a la devolución.... se procederá a la inmediata ejecución de la devolución*”. Basta una mera lectura literal del precepto para deducir que la inconcreción del plazo para que el particular vea finalmente ejecutado su derecho a la devolución, deja en manos de la Administración una vez más la disposición de un derecho del particular, aun habiendo sido éste ya reconocido. Y todo ello repetimos aun en el caso de que la Administración reconociera en vía administrativa ese derecho; no hablamos de la demora si, en caso contrario, tuviera que acudir a la vía económico-administrativa con plazos aún más dilatados de resolución.

Es cierto que la demora en la devolución genera a su vez los correspondientes intereses de demora a favor del particular. Pero en la mayoría de las ocasiones los intereses del particular pasan por la inmediatez de la devolución del ingreso en su patrimonio por el importe principal de la deuda abonada indebidamente, más que la obtención de un supuesto “beneficio” por el abono de intereses, (beneficio además que no es tal, ya que responden más bien a la indemnización por el tiempo que dicha cantidad objeto de devolución no ha estado disponible en el patrimonio del particular).

Por tanto, creemos que tanto por la propia regulación que hace el legislador del procedimiento específico especial de revisión de devolución de ingresos indebidos, como por la actitud de la Administración normalmente poco ágil a la hora de reconocer su obligación de devolver al particular, **no cabe sostener la ausencia de perjuicios de imposible o difícil reparación para el particular solamente en base a la solvencia de la Administración.** Es necesario que esta última dé cumplimiento puntual a la tramitación y ejecución de las devoluciones de ingresos indebidos ya reconocidas para evitar verdaderamente los perjuicios que se podían irrogar al particular que se ha visto privado indebidamente de esas cantidades.

Todo lo cual contribuye también a una final desigualdad de armas en las relaciones jurídico-administrativas.

⁴²⁵ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “La influencia de la Constitución Española en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob.cit. pág. 291.

fundamento en el principio de la proporcionalidad que debe estar presente a la hora de la adopción de las medidas cautelares.

Pero es indudable que su sustitución por una doctrina general favorable a la suspensión de los actos administrativos de contenido económico, tenía su prueba definitiva en el ámbito en el que se producen dichos actos por antonomasia, y que no es otro que el tributario, para el que se ha mantenido un régimen especial de suspensión en exceso garantista de la efectividad del crédito tributario⁴²⁶.

b.) Dificultad de evaluación, mayor onerosidad e irreparabilidad del daño.

A la necesaria superación del principio de irreparabilidad de los daños de naturaleza económica como motivo de denegación de la suspensión, ha contribuido sin duda otra idea de elaboración jurisprudencial como es el hecho de que, cuanto más difícil es valorar el daño, más irreparable puede resultar. Dicho de otro modo, **la difícil cuantificación de los daños se llega a establecer como excepción a la tesis de que los daños económicos eran siempre reparables.**

⁴²⁶ De esta forma cabe mencionar el Auto del TS de 17 de mayo de 1988 (ES:TS:1988:484 A), que considera que la no procedencia de la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido cuando éste tiene contenido económico, presuponiendo para ello la reparabilidad de los posibles daños y perjuicios, se ha venido flexibilizando en función de dificultades también económicas de los obligados al pago de ciertas empresas. Y así razona el Alto Tribunal:

“Como culminación de este nuevo giro... se debe llegar a una afirmación más contundente del mismo, teniendo en cuenta que, de los créditos a favor de la Administración ninguno como los tributarios han merecido mayor trato de privilegio y de mayores garantías para su efectividad, lo que sin embargo no ha sido óbice para que, respecto de los mismos, se adopte una política armonizadora de los derechos del fisco, con la consideración con el contribuyente y con sus posibles dificultades económicas, arbitrando para ello la fórmula de posibilitar en todo caso la suspensión de la ejecución del acto, condicionada tan sólo a la prestación de caución suficiente” (Fundamento de Derecho Segundo).

Acaba razonando el TS que, si en este ámbito es posible suspender el acto obviando su componente económico, no lo va a ser menos respecto al resto de ámbitos donde se plantee la suspensión de la ejecución del acto por perjuicios de imposible o difícil reparación.

En efecto, partimos del significativo ATS de 20 de mayo de 1981, Recurso nº 45.071 (ES:TS:1981:12A), que suspende unos acuerdos municipales que obligaban al particular a vallar unos terrenos de su propiedad, en el que, parte de esos terrenos quedarían al margen del vallado. Además de ponerse de manifiesto una vez más la subjetividad de dicho criterio de ponderación de intereses, que obliga a un excesivo esfuerzo de valoración a cargo del juzgador, en lo que ahora nos interesa, **el juzgador se muestra favorable a la suspensión debido a la dificultad de valorar la previa indemnización al particular** por los daños derivados de la porción de terreno de su propiedad que quedaría fuera del vallado (es decir, con privación de sus posesión, cuando no de la propiedad a su legítimo dueño).

Es preciso pues, según la redacción literal de dicho pronunciamiento, analizar unas circunstancias que debe ponderar el Juez para resolver la suspensión, como son “*los mayores o menores obstáculos e inconvenientes para determinar el montante económico de los perjuicios que se puedan ocasionar al administrado con la ejecución*” (Considerando 1º).

Para FONT Y LLOVET, el Tribunal sale al paso de la abundante jurisprudencia en ese momento que niega la suspensión cuando el daño es mensurable económicamente (lo que lo hace reparable), mediante la técnica de invertir dicho argumento acudiendo a la fórmula siguiente: daño económico = dificultad de evaluar = irreparabilidad del daño. La dificultad en fijar desde el principio el *quantum* exacto obliga a calificar tales perjuicios como de difícil o imposible reparación, y ello a pesar de que se trate de daños traducibles en términos económicos, esto es, evaluables patrimonialmente⁴²⁷.

⁴²⁷ FONT I LLOVET, T., “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., págs. 483-484. Es por ello que el TS en el Auto de 20 de mayo de 1981 Recurso nº 45.320 (ES:TS:1981:13A), y a la vista de los hechos planteados, (indeterminación de las obras efectuadas en un local destinado a cinematógrafo y que eran objeto de demolición), considera que:

Dicho supuesto se antoja de interés ya que incide en la tesis ya apuntada *ut supra* de que la reparación monetaria nunca puede sustituir por entero a la reparación *in natura*, lo que exige una visión más amplia de lo que el juzgador ha de entender como perjuicios a efectos de adoptar la medida cautelar.

No obstante lo expuesto, y a la vista de la doctrina jurisprudencial citada, **puede considerarse forzado el argumento de equiparar la dificultad de evaluar el daño con su carácter de irreparable**, que más que criterio fundamentado es una técnica.

Dicho de otro modo, podemos estar de acuerdo en la dificultad, a veces extrema, en valorar económicamente unos daños en cada caso concreto, pero no vemos el enlace preciso y exacto que convierta dicha circunstancia de forma automática en la

“...la ejecución del acto administrativo (...) daría lugar a que se produjeran daños y perjuicios de muy difícil y problemática determinación, y, por consiguiente, que hace procedente acordar la suspensión solicitada” (Considerando 1º).

Entre algunos otros ejemplos de la práctica forense que siguieron esta doctrina, a través de los cuales se fue acuñando dicha técnica (más que fundamento como ahora veremos), destaca el Auto del TS de 26 de febrero de 1988, Recurso nº 22/1984 (ES:TS:1988:2770A), donde se planteaban los daños y perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la ejecución de un Plan Parcial, se reconoce que,

“...al ser si no imposible, sí sumamente dificultosa, la cuantificación de los menoscabos naturalmente producibles en el tiempo necesario para volver el suelo a su estado anterior si así procediese en definitiva... dándose por ello el requisito expresado en el artículo 122.2 LJCA” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Asimismo, en el Auto de 8 de marzo de 1988, en un supuesto en el que se dilucidaba la suspensión del acuerdo de desalojo de los comerciantes de los puestos en el mercado, el Alto Tribunal concluía que dicha privación podía ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación, los cuales aun pudiendo ser objeto de compensación económica, su concreción resultaría bastante difícil, no sólo respecto a dichos comerciantes, sino respecto a terceros, clientes, empresarios o empleados que prestaran servicios a dichos concesionarios del dominio público (Fundamento de Derecho Primero).

En este sentido resulta de interés resaltar la extensión del ámbito de los daños a la esfera externa del solicitante, como puede ser el interés de terceros igualmente afectados por la ejecución del acto.

Lo anterior, incide a su vez en el criterio de ponderación de intereses como fundamento modulador de los otros criterios tradicionales de la justicia cautelar. De esta forma, la valoración de los intereses en juego a la hora de excepcionar el principio de ejecutoriedad no debe limitarse solamente a los del mismo solicitante, sino a la esfera de intereses de terceros afectados negativamente por la medida. Se da así una nueva dimensión al principio de proporcionalidad que ha de tenerse siempre presente en toda decisión sobre medidas cautelares.

irreparabilidad de los mismos. Y entre otros motivos quizás esté en que tampoco se determina claramente por la doctrina jurisprudencial cuáles son las causas que hacen precisamente muy difícil y problemática la determinación de los daños, por lo que la labor casuística de interpretación por el juzgador se antoja imprescindible. También es cierto que la inevitable subjetividad adjunta a esa decisión no es más que una consecuencia lógica de tomar un concepto jurídico indeterminado como supuesto legal de suspensión del acto.

Sin embargo, la difícil evaluación económica de los perjuicios derivados de la ejecución de un acto, y la irreparabilidad de los mismos **creemos que son dos magnitudes que se mueven en ámbitos distintos.**

Pongamos el mismo ejemplo del ATS de 21 de septiembre de 1981 (ES:TS:1981:37A), en el que se suspendió una liquidación tributaria que seguía a otras dos ya suspendidas, todas ellas de elevado importe. Según el juzgador “las costosas operaciones de crédito”, la “precipitada enajenación de activos inmobiliarios” y “la realización de valores” requeridas para obtener la necesaria liquidez con que hacer frente al ingreso en efectivo, *“son suficientes para presumir (sin faltar con ello a las reglas del criterio humano) que los daños y perjuicios que se causan con la ejecución del acto administrativo son de muy difícil, si es que no imposible reparación”* (Considerando 3º)⁴²⁸.

Pues bien, más que la imposibilidad real lo que estaría detrás sería lo costoso de su reparación, **tanto desde el punto de vista de su onerosidad como de la dilatación en el**

⁴²⁸ Así, en dicho Auto se negaba que la posibilidad de evaluar los daños impidiera la suspensión,

“porque, aparte de que no siempre y en toda ocasión pueden traducirse a criterios económicos los posibles daños y perjuicios, muchas veces es imposible fijar el quantum de los que deberían ser indemnizados y, lo que además sólo podría obtenerse a costa de un largo proceso que la suspensión puede evitar” (Considerando 1º).

Se trataba de la suspensión de una liquidación en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de elevada cuantía, en la que, la ejecución del acto tributario por las razones esgrimidas implicaba, no sólo una dificultad en la determinación de los daños, sino que sería costosa la realización de todas las complicadas operaciones que conllevaría la ejecución del acto liquidatorio.

tiempo del procedimiento de revisión del acto, tal y como apunta literalmente el Tribunal, lo cual incidiría en el principio del *periculum in mora* en el sentido de que la justicia tardía equivaldría a la pérdida de la finalidad legítima del recurso.

Por ello creemos que cuestión distinta de la dificultad real de reparar el daño, sería la de cuantificarlo. A ello se refiere SÁINZ MORENO al comentar el ATS de 23 de septiembre de 1977, en donde se planteaba el supuesto del mantenimiento de la suspensión de una licencia de obras impugnada por los vecinos alegando infracción de la normativa urbanística. En lo que ahora nos interesa, la cuestión se centraba en la dificultad real de reparar el daño que la ejecución del acto podría producir, en este caso, la demolición de lo construido al amparo de la licencia impugnada. Y así declara el TS:

“...Que si bien, y como regla general, la efectividad de un derribo, está ligada a la solvencia económica del virtual condenado, y debe presumirse poseída por el Ayuntamiento autorizante de la altura y volumen de la edificación, dicha regla es marginal a las circunstancias del presente caso, ya que de la naturaleza y elevado número de viviendas objeto de la licencia, con más el hecho de su anticipada venta a terceros por la empresa promotora, procede inferir, aunque sólo sea a efectos incidentales, la posibilidad de un hecho consumado de construcción que... produjera la dificultad de reparación en la adecuada forma de un derribo de susceptible pronunciamiento en la Sentencia sin que esto sea prejuzgar su definitivo contenido; dificultad que... es bastante para justificar la suspensión acordada...”⁴²⁹.

Por lo anterior, **cabe inclinarse por la versión relativa a la dificultad real de reparar el daño por la mayor onerosidad de la reparación más que por la imposibilidad del**

⁴²⁹ SÁINZ MORENO, F., “Suspensión del acto administrativo y caución suficiente. Auto del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 1977”, ob.cit., pág. 660.

cálculo de los daños que pudiera llegar a su irreparabilidad, lo cual obliga al juzgador u órgano revisor a decretar la suspensión de la ejecución del acto⁴³⁰.

Siguiendo esa línea discursiva de no hacer depender la reparabilidad o no de los daños de la posibilidad de su evaluación económica, decíamos que el TS empezaba a admitir la suspensión, no sólo cuando los perjuicios no fueran susceptibles de dicha evaluación, sino cuando, siendo posible la misma y aunque no ofreciera dificultad, sin embargo, **la reparación fuera mucho más onerosa que la suspensión**⁴³¹.

Opinión compartida por el profesor SÁINZ MORENO, en el sentido de que, aun con cautelas, la Jurisprudencia llegó a conceder la suspensión no sólo en el caso de daño evaluable e incluso en caso de la reparabilidad *in natura*, sino fundamentalmente si la ejecución del acto produjera daños excesivos, comparados con los derivados de la suspensión del acto impugnado⁴³².

Además, dicho autor al comentar el Auto de 23 de septiembre de 1977, resalta otra variante para fundamentar la decisión del TS de acceder a la suspensión, según la cual, **la reparación de la infracción legal que un acto impugnado puede implicar no se logra con una indemnización en dinero**, y para ello hay que tener en cuenta que:

“... que el artículo 122.2 de la Ley Jurisdiccional interpretado con conexión con el artículo 84 b) y c) no autoriza a identificar el restablecimiento de la situación jurídica individualizada con el pago, en cualquier caso, de una indemnización dineraria, toda vez que restablecer significa repriminar o reponer lo transformado por la directa ejecución de un acto administrativo contrario a Derecho a estado de

⁴³⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, al comentar la legislación al respecto de diversos países iberoamericanos habla de “perjuicios notoriamente graves”. GONZÁLEZ PÉREZ, J., “La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo”, ob. cit., pág. 251.

⁴³¹ CANO MATA, A., “Limitaciones al principio de ejecutividad administrativa”, ob. cit., pág. 217.

⁴³² SÁINZ MORENO, F., “Suspensión del acto administrativo y caución suficiente. Auto del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 1977, ob. cit., pág. 659.

cosas conforme con la legalidad aplicable sin variaciones cualitativas de su configuración, como serían las resultantes de sustituir el valor concreto controvertido por otro abstracto o en dinero cuando éste último no es el objeto principal e inmediato de la pretensión a que se refiere el artículo 42 de la Ley referenciada (LJCA de 1956)...”.

Es cierto que en la esfera tributaria dicha tesis queda reducida en sus efectos, habida cuenta de que en dicho ámbito la monetarización es en la que se materializa principalmente la deuda tributaria. Pero, no obstante, al margen de que en el ámbito fiscal existen actos impugnados no cuantificables, desde luego de lo que nos sirve dicha postura en este punto es al menos para descartar la equivalencia de que el daño económico es siempre indemnizable, por tanto, reparable monetariamente, y, por ende, no susceptible de suspensión.

Dicho de otro modo, el Alto Tribunal viene a decir que sustituir lo que de haber suspendido sería simplemente restablecer una situación jurídica individualizada por una simple devolución en dinero al particular, (y además sólo si llegara el caso), no es lo que se desprende en absoluto del artículo 122.2 en relación con el artículo 84, letra b) de la LRJCA de 1956, actualmente el artículo 71.1 letra b) de la LJCA. No debemos olvidar que éste último precepto establece que:

“Cuando la sentencia estimare el recurso contencioso-administrativo:

b) Si se hubieren deducido las pretensiones a que se refiere el artículo 42, reconocerá la situación jurídica individualizada y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma.”

En este sentido cobra toda su importancia que la indemnización económica de los daños causados no siempre es suficiente. A tal efecto, GONZÁLEZ PÉREZ cita la tesis doctoral de Rojas Franco presentada en la Universidad de Costa Rica, y en la que se afirma que, “no siempre el dinero lo puede todo. Resulta que tal vez el acto anulado ha ocasionado perjuicios tan relevantes en el orden moral, estético, histórico, familiar, etc., que el

particular no obtendrá una indemnización justa por el daño que se le causó. Si el Ordenamiento no arbitra otra medida que la reparación a posteriori, en el incidente de la ejecución de la sentencia se consumaría un flagrante atentado contra la justicia”. Por ello concluye el autor con que, para estos supuestos, deben arbitrarse las correspondientes medidas cautelares que eviten que se produzcan aquellas situaciones irreparables⁴³³.

La conclusión a la que cabe llegar tras esta evolución jurisprudencial y de la doctrina es que cada paso dado es un avance en la flexibilidad de las medidas cautelares. El mero hecho ya de descartar la automaticidad de las implicaciones de las fórmulas que vinculaban directamente el daño económico con su reparabilidad y dificultad de evaluación para llegar indefectiblemente a la no suspensión del acto, significa desbrozar el camino a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva que conlleva todo acceso a una medida cautelar, en este caso, a la suspensión de la ejecución del acto solicitada por el particular.

Asimismo, creemos que el valor superior de la justicia que sustenta el edificio de las medidas cautelares en general y de la suspensión del acto en particular, exige que la ejecución del mismo no haga perder la finalidad legítima del recurso. Y ello se traduce en la práctica en que, una eventual resolución o sentencia estimatoria de las pretensiones del particular y anulatoria del acto, permita restablecer en su plenitud la situación jurídica individualizada que tenía el particular antes de iniciarse el proceso de recurso. Y restablecer no es sólo compensar con dinero el daño producido.

Ya con un carácter más global, es cierto que dichos avances significan que la medida cautelar va despojándose poco a poco del carácter excepcional que durante décadas caracterizaba a la suspensión del acto administrativo. Pero también es verdad, y así hay que asumirlo que, en tanto los perjuicios de imposible o difícil reparación constituyan el

⁴³³ GONZÁLEZ PÉREZ, J., “La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo”, ob. cit., pág. 248.

principal criterio admitido por el legislador en la modalidad de suspensión sin garantías, dicha medida cautelar seguirá dependiendo de criterios variables del órgano juzgador, con base en una casuística extrema y de la doctrina del TS y de otros pronunciamientos judiciales, todo lo cual hace más esforzado y subjetivo el trabajo del juzgador.

c.) Confusión con una difícil situación económica.

Una vez superada la tesis de la reparabilidad del daño económico, y que la dificultad intrínseca en la valoración de los daños no debe identificarse con su irreparabilidad, sino en todo caso con su mayor onerosidad en su concepción amplia, debemos en este punto destacar una circunstancia específica que concurre en el ámbito tributario.

En este sentido, existe una constante en las alegaciones de los particulares en vía económico-administrativa respecto a la pretensión de equiparar la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación con la situación económica que atraviesa el contribuyente y su posible agravamiento en caso de ejecución de la deuda.

Y así, el ya citado ATS de 13 de abril de 1981 (ES:TS:1981:41A), incluía una orientación sobre el concepto de los perjuicios de imposible o difícil reparación y su relación con la situación económica del solicitante.

En primer lugar, el Alto Tribunal hablaba de la “privación de ingresos” que la ejecución de la orden administrativa (cierre de una escuela) pudiera ocasionar, lo cual abre el abanico a la esfera de evaluación económica, patrimonial, profesional y social de daños, que podría resultar de indudable interés en el ámbito de suspensión de actos tributarios, donde en un principio parecía que los parámetros valorables siempre eran mensurables económicamente. Como cabe apreciar, el Alto Tribunal considera que la *apremiante necesidad de su subsistencia* va más allá del mero perjuicio a la capacidad patrimonial del solicitante, lo cual permite calificar como irreparable la ejecución del acuerdo.

Sin embargo, pronto surge la cuestión sobre si podría decirse lo mismo del solicitante de la suspensión sin garantías de un acto tributario que alega difícil situación económica que

puede causar su quiebra económica de ejecutarse el crédito público. En este caso, se plantea si podría valorarse dicho daño en el mismo sentido que hizo el TS en el Auto estudiado, tratándose también de daños evaluables económicamente. La respuesta, aun tratándose de supuestos con igualdad sustancial, ha de ser negativa en base a que, una mala situación económica o una mera privación patrimonial no es aceptada por la Jurisprudencia por sí sola para acceder a la suspensión sin garantías.

En este punto y como hemos apuntado *ut supra*, una de las particularidades de la suspensión en el ámbito tributario, es que los actos administrativos no dejan de ser portadores de un interés público efectivo y real que podría ponerse en peligro por la suspensión si garantías, y que no es otro que el sostenimiento de los gastos públicos que todo tributo cumple por mandato constitucional.

Esta particularidad tiene su influencia en el hecho de que la doctrina ha sido un tanto restrictiva en cuanto a los supuestos concretos que pueden justificar la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación tratándose de la suspensión de la ejecución de deudas de naturaleza tributaria⁴³⁴.

En este sentido, puede considerarse suficientemente orientador lo dispuesto en el artículo 82.2 letra b) de la Ley General Tributaria, que admite la dispensa de la constitución de

⁴³⁴ A modo de ejemplo, no suelen aceptarse las dificultades económicas que podrían suponer para una empresa la solicitud de un aval (Resolución del TEAC de 23 de junio de 1996), ni el embargo de la vivienda habitual (Resolución del TEAC de 5 de marzo de 1997). Mientras, la Jurisprudencia parecía ser más flexible, admitiendo por ejemplo las dificultades económicas de la familia, o, aplicando la doctrina del TS en Sentencia de 22 de julio de 2000, “...cuando las exigencias de ejecución que el interés público son tenues, bastarán perjuicios de escasa entidad para provocar la suspensión; por el contrario, cuando aquella exigencia sea de gran entidad, solo perjuicios de muy elevada consideración, podrán determinar la suspensión de la ejecución...”. AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., pág. 1206.

En esta misma línea, RUIZ TOLEDANO alude a esta postura restrictiva del TEAC, en especial respecto a las dificultades económicas o patrimoniales que por sí solas no suponen perjuicios de imposible o difícil reparación. Y pone como ejemplo las dificultades que pueden surgir por actuaciones de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, pudiendo evitarse por otra parte mediante el aplazamiento o fraccionamiento de pago (Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2006, RG 669/2006). RUIZ TOLEDANO J.I., en la Obra colectiva, “*La revisión de actos en materia tributaria*, ob. cit., pág. 151.

garantías, “*Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva...*”.

La difícil situación económica del solicitante, reiteradamente alegada por los particulares, no es en principio por sí misma concatenante de los perjuicios de imposible o difícil reparación, y no supone por sí sola la existencia de dichos perjuicios⁴³⁵.

Por otra parte, la imposibilidad de prestación de garantías no puede asimilarse, a los perjuicios de imposible o difícil reparación. Se trata de conceptos que no son

⁴³⁵ En esta línea, la Sentencia del TSJ de Madrid de 06 de febrero de 2012, Recurso nº 1127/2010 (ES:TSJM:2012:3732) consideraba que:

“...En el caso de autos la inadmisión de la solicitud de suspensión sin garantía de la deuda tributaria debe considerarse conforme a derecho ya que el recurrente no acredita en este recurso, ni acreditó en su momento, ni tan siquiera indiciariamente, la concurrencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación que se aducían, y no especifica cuales, en concreto, podrían ser los mismos, ya que no consta la situación de desempleado que alega, y, en todo caso, el mayor o menor grado de capacidad económica no es lo determinante a efectos de la suspensión sin garantía de la ejecutividad de la deuda tributaria sino la acreditación de tales perjuicios....”.

De la misma forma, se pone de manifiesto que la apelación a las dificultades económicas derivadas de la ejecución de la deuda resulta insuficiente para acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación, tal y como se afirma en la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 22 de Madrid, de 6 de septiembre de 2012, (Fundamento de Derecho Tercero):

“pues lo contrario supondría admitir que toda exigencia de deuda a la que por dificultades económicas no se pudiera hacer frente, llevaría consigo perjuicios irreparables, que por otra parte podrían evitarse con el recurso al aplazamiento o fraccionamiento de pago”.

Finalmente, la doctrina fijada por la Sentencia nº 156/2015 del TSJ Canarias (Las Palmas) de 12 de junio de 2015, Recurso nº 329/2013, que reproducía entre otras la Sentencia de 14 de octubre de 2014, Recurso nº 449/2012, parte de que los perjuicios, que justificarían la suspensión deben ser singulares, de naturaleza económica, social o laboral derivados de la inmediata ejecución del acuerdo impugnado. En su Fundamento de Derecho Tercero, el TJ de Canarias considera que:

“...no toda situación de insolvencia definitiva o parcial es equiparable a un perjuicio irreparable. Esta Sala (...) ha destacado que “la dificultad de la Administración tributaria para llevar a cabo el cobro de la deuda no comporta, por sí solo que se acredite que la no suspensión de la ejecución de dicha liquidación pudiera causar a la entidad perjuicios irreparables o de difícil reparación, pues, de lo contrario, se estaría equiparando cualquier situación de insolvencia del contribuyente con la concurrencia de perjuicios irreparables derivados de la eventual ejecución de las obligaciones tributarias”.

identificables y que además operan en ámbitos fácticos diferentes como ya hemos comentado *ut supra*. Más al contrario, la recurrente apelación a la imposibilidad de la prestación de la garantía no haría más que confirmar que la deuda tributaria que se pretende asegurar resultará insalvable a la vista del estado patrimonial en que la recurrente se encuentra. Cabe afirmar entonces, que la ponderación de los intereses en conflicto obligaría a denegar la suspensión, lo que comporta la desestimación del motivo (no se puede desconocer que la deuda tributaria corre el riesgo, a la vista de esa situación patrimonial del obligado, de la falta de afianzamiento y de la inexistencia de otras garantías, de que no pueda ser hecha efectiva).

En definitiva, en cuanto a los perjuicios de imposible o difícil no basta alegar la mera situación económica difícil del solicitante. En cierta forma creemos que intenta evitarse que la suspensión sin garantías derive en un detrimento del crédito público. En este sentido, y sobre los perjuicios, los tribunales dejan claro lo que la mayoría de los solicitantes confunden: que la irremediabilidad de los perjuicios no responde a una crítica situación económica sino al concepto de evitar por encima de todo la pérdida de la finalidad legítima del recurso como eje central del instituto suspensivo.

Los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes, como veremos a continuación, siguen la línea de **distinguir lo que puede ser una mala situación económica o una falta de ingresos suficientes de la necesaria acreditación de que, de ejecutarse el acto, esas circunstancias derivaran de una forma directa y evidente unos perjuicios de imposible o difícil reparación.**

4.) Acreditación de los perjuicios y carga de la prueba.

a.) Igualdad de armas y prueba a cargo de la Administración.

Siendo este supuesto el que el legislador utilizó para abrir la puerta a flexibilizar la suspensión de los actos, consideramos que la forma de articularlo en la práctica, es decir,

cómo acreditarlo y quien debe hacerlo constituye la verdadera clave para ver hasta qué punto ha evolucionado la justicia cautelar.

Del mayor grado de exigencia para acreditar dichos perjuicios derivados de la ejecución a cargo del particular, o, por el contrario, de la inversión de la carga de la prueba hacia la Administración para demostrar que la inejecución puede causar daños irreparables al interés público, va a depender en parte la mayor o menor flexibilización de la modalidad de suspensión sin garantías.

En el primer caso creemos que apenas habremos avanzado en una verdadera igualdad de armas, con peligro de vaciar de contenido cualquier supuesto en que procediera suspender sin garantía, haciendo esta modalidad impracticable cuanto más rigurosa sea la exigencia de acreditación de los perjuicios a cargo del particular.

En el segundo caso, creemos que estaría el germen de la evolución de la institución hacia posiciones más avanzadas, con apoyo de un relevante sector doctrinal.

Ya hemos comentado la frustración de la expectativa de flexibilidad del artículo 122 de la LJCA de 1956 a raíz de una posterior doctrina jurisprudencial restrictiva. Es cierto que la certeza del perjuicio, en principio, debería inclinarse del lado del particular que solicita la suspensión. Y así, la Jurisprudencia, (sobre todo en ámbito contencioso-administrativo), ha venido entendiendo que es el particular el que debe probar, no sólo que los perjuicios son realmente irreparables o de difícil reparación, sino que los daños derivan directamente de la ejecución del acto, [Autos del TS de 08 de enero de 1992, (ES:TS:1992:3085A), y de 30 de diciembre del mismo año, (ES:TS:1992:3354A)].

No obstante, FERNÁNDEZ PASTRANA ya advertía en un primer momento sobre, “la rigidez en el principio de la carga de la prueba que recae sobre el solicitante de la suspensión, que debe acreditar y justificar tanto la realidad del perjuicio como la dificultad o imposibilidad de reparación, sin que sean admisibles conjeturas; o perjuicios

eventuales e inciertos (Autos de 8 de octubre de 1968, 28 de marzo de 1969, 13 de marzo de 1981, etc.)”⁴³⁶.

Nosotros añadimos que el particular se encuentra con verdaderas dificultades para acreditar dichos perjuicios de imposible o difícil reparación, entre otros motivos por la dificultad ya intrínseca de probar hechos aún no acaecidos. En efecto, la prueba en este caso concreto ha de servir al juzgador para formar su voluntad sobre la procedencia de adoptar la medida cautelar y ha de basarse en acreditar cuestiones fácticas. En este sentido no se nos escapa que, resulta cuando menos complicado acreditar unos hechos aún no producidos intentando convencer al juez no sólo de que podrían producirse, sino que se producirán de forma ineludible. Es por ello que, en este punto constatamos la rigidez en el principio de la carga de la prueba que recae sobre el solicitante de la suspensión.

Quizás frente a dicha rigidez, y a la luz del nuevo ordenamiento constitucional, se impuso un cierto cambio del rumbo en la doctrina jurisprudencial del TS sobre el traslado de la carga de la prueba a la Administración de la acreditación de los daños y perjuicios para el interés público que se derivarían de la no ejecución del acto. A este respecto, cabe citar el ATS de 13 de marzo de 1992, en el que, sin negar que la carga de la prueba corresponde a la persona que solicita la suspensión, sin embargo, no procede, “...*exigirse una prueba rigurosa, pues esa exigencia desnaturalizaría la cuestión incidental de la suspensión, dada la urgencia con que la Administración actúa en ejecución de sus actos, sobre todo cuando éstos tienen contenido económico*”.

En esta línea, algún pronunciamiento llega a sembrar la duda sobre si debiera ser el particular el obligado a soportar la carga de la prueba sin más, al menos en el ámbito tributario.

⁴³⁶ FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M., “La influencia de la Constitución en la Jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”, ob.cit., pág. 280.

Así, según se desprende del Auto de la Audiencia Nacional de 23 de octubre de 1989 y de los Autos del TS de 19- de diciembre de 1988 y 14 de abril de 1989, que toda ejecución provoca un daño al particular, con independencia de la situación económica de la empresa, daño más difícil de reparar cuanto más elevada sea la deuda tributaria. Por otro lado, se considera que el interés público queda suficientemente protegido con garantizar el pago, por lo que, para oponerse a la suspensión, la entidad pública tiene que alegar y acreditar algún daño o perjuicio especial o concreto derivado del impago, y lógicamente que este perjuicio es mayor que el que se le puede causar a la actora obligándola a pagar⁴³⁷.

Cabe observar, sin embargo, que el avance que supone en apariencia dicha doctrina, al trasladar el peso probatorio a la Administración para oponerse a la suspensión, (lo que supone implícitamente concebir la misma como regla general y no como excepción), queda de alguna manera difuminado, cuando los órganos judiciales siguen partiendo en ocasiones, no obstante, de la previa garantía del crédito tributario. Es más, creemos entender que solamente con la protección del crédito mediante la garantía no habría problema en trasladar la carga de la prueba a la Administración, lo cual en cualquier caso sigue desnaturalizando la misma existencia y reconocimiento de los supuestos de suspensión sin garantías.

Ya hemos comentado nuestra postura crítica con la exigencia de acreditar la previa imposibilidad de prestar garantía aun en los supuestos legalmente reconocidos de suspensión sin garantías a cuyo apartado nos remitimos en este punto.

Para superar dicha circunstancia que, a nuestro juicio, anularía en gran parte los efectos positivos del avance en la justicia cautelar de trasladar la carga de la prueba de los perjuicios a la Administración, hemos de acudir de nuevo al meritado Auto del TSJ de

⁴³⁷ Citados por FALCÓN Y TELLA, R., “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 6.

Cataluña de 25 de noviembre de 1996. Si en su momento la doctrina destacó la importancia de dicha resolución judicial al suponer una inversión del principio general sobre la suspensión, ahora nos interesa el aspecto relacionado con la inversión de la carga de la prueba que está detrás de todo ello.

En efecto, dicho Auto se remitía a la redacción del antiguo artículo 123.2 de la entonces vigente Ley rituarial de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, a fin de poner de manifiesto hasta qué punto es la Administración la obligada a probar siempre que la suspensión puede producir daños al interés público.

Recordemos que dicho precepto no podía ser más explícito al respecto:

“2. Solicitada la suspensión se oirá al Abogado del Estado y a las partes demandadas y coadyuvantes, si hubieren comparecido, por término común de cinco días, y si el Abogado del Estado se opusiere a la misma, fundado en que de ésta puede seguirse grave perturbación a los intereses públicos, que concretará, no podrá el Tribunal acordarla sin que previamente informe el Ministerio o Autoridad de que procediese el acto o la disposición objeto del recurso”.

La conclusión, pues, de esta tesis la encontramos según FALCÓN Y TELLA en que, si el privilegio de ejecutoriedad implica, “por definición, trasladar para el particular la carga de recurrir, sin embargo, no supone ni puede suponer ninguna alteración de las reglas generales sobre la carga de la prueba. Sigue siendo pues la Administración acreedora la obligada a probar los hechos normalmente constitutivos del crédito tributario, (así como las razones que aconsejan el aseguramiento del crédito objeto del litigio), sin que tampoco la presunción de validez de los actos administrativos, cuando dicha validez se cuestiona a través de un recurso, justifique ni la ejecución inmediata ni la necesidad de garantizar la deuda para obtener la suspensión”⁴³⁸.

⁴³⁸ FALCÓN Y TELLA, R., “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, ob. cit., pág. 6.

Hemos de advertir en este punto que detrás de esta argumentación, en la que se establece claramente una diferenciación entre la carga de accionar o recurrir y la carga de probar los perjuicios, creemos encontrar la influencia del término “efectiva”, del derecho fundamental a la tutela judicial, y que es el que le da verdadero impulso a la justicia cautelar, tal y como se ha expuesto *ut supra*.

En efecto, el derecho a accionar quedaría mermado desde el inicio si se exigiera siempre al particular garantizar el importe de la deuda o del acto por cuya disconformidad a derecho ha necesitado acudir a su revisión por vía de recurso, lo que es un reflejo o reminiscencia de la ya ampliamente superada *regla solve et repete*.

Finalmente, un resquicio de esta evolucionada doctrina se ha trasladado al régimen normativo del procedimiento regulado por el legislador, en el sentido de que, no cabe inadmitir la misma en tanto que el particular haya aportado mínima documentación para acreditar a su juicio los perjuicios, (sólo cabría su inadmisión sin posibilidad de subsanación en caso de falta de aportación de toda documentación). Y ello tan sólo para paralizar la acción ejecutiva en la fase previa de admisión, lo cual nos parece un avance en la consideración de la justicia cautelar como un derecho preexistente y no como una concesión más o menos graciable de la Administración.

b.) El régimen actual y doctrina jurisprudencial: la prueba a cargo del particular y forma de acreditar los perjuicios.

Frente a la postura que se acaba de exponer, en la Jurisprudencia actual en materia tributaria se parte de la exigencia de la prueba a cargo del particular que solicita la suspensión sin garantías de los perjuicios ocasionados, todo ello al amparo de la regulación normativa⁴³⁹.

⁴³⁹ Para CHINCHILLA MARÍN, la indagación y comprobación de la certeza del daño exigen una actividad probatoria de parte del recurrente que solicita la suspensión. Este deberá probar que los daños o perjuicios

En efecto, la doctrina jurisprudencial es mayoritaria al exigir que la prueba de la existencia de los perjuicios corresponda al obligado tributario. La mera invocación de los perjuicios no basta, sino que es necesario probar efectivamente la posibilidad de que se produzcan. Además, según parte de la doctrina, la concurrencia de dichos perjuicios y los elementos que lo prueban no pueden referirse a cualquier momento, sino que debe probarse que concurren en el momento en que se solicita la suspensión⁴⁴⁰.

Como señala el ATS de 3 de junio de 1997, Recurso nº 1297/1991 (ES:TS:1997:2072A): *“La mera alegación sin prueba alguna no permite estimar como probado que la ejecución del acto impugnado (o la vigencia de la disposición impugnada) le pueda ocasionar perjuicios, ni menos que éstos sean de difícil o imposible reparación”* (Fundamento de Derecho Tercero).

En cuanto a la casuística en la práctica forense, un ejemplo de perjuicios que se suelen alegar consiste en el eventual embargo de bienes efectuado con la finalidad de asegurar el futuro pago de la deuda y el devengo de los recargos de la vía de apremio. Por sí solos, no podrían ser considerados a estos efectos como perjuicios de imposible o difícil reparación, **ya que la mayor o menor capacidad económica de cada contribuyente, no**

son realmente irreparables o de difícil reparación y que estos daños se derivan precisamente de la ejecución del acto administrativo. CHINCHILLA MARÍN, C., *“La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, ob.cit., pág. 43.

GARCÍA ROSS asumiendo dicha postura, concluye que, “Compete pues al administrado acreditar debidamente ante el órgano *ad hoc*, que, de atenderse a lo ordenado, se produciría un daño o perjuicio, que dicho daño o perjuicio está directamente relacionado con el hecho de la ejecución, que es irreparable o de difícil reparación, y que es inminente”. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral *“La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria”*, ob. cit., pág. 126.

⁴⁴⁰ Así, la STS de Extremadura de 17 de marzo de 2005, Recurso 936/2003 (ES:TSJEXT:2005:466), que se refiere a documentos aportados para el expediente de otra reclamación económico-administrativa, consideró que dichos documentos acreditaron dicha situación al tiempo de tramitarse otra reclamación, por lo que no garantizaban que persistiera la misma (Fundamento de Derecho Tercero). VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurs*, ob. cit., pág. 89.

La anterior postura abunda en la tesis ya expuesta de dicho autor de la importancia de acreditar previamente la imposibilidad de prestar garantías, no cómo requisito de la modalidad de suspensión sin garantías, sino como elemento indiciario sobre si ha habido o puede haber perjuicios de imposible o difícil reparación. Vid. Parte Segunda, Capítulo Tercero, Epígrafe II, Apartado D) de esta tesis.

constituye *per se* un motivo válido para acceder a la suspensión sin garantía, resultando en consecuencia la práctica de la suspensión improcedente, [Sentencia del TSJ de Madrid de 3 de febrero de 2010, Recurso 1407/2007(ES:TSJM:2010:810), Fundamento de Derecho Cuarto].

Asimismo, es común el supuesto en que, para acreditar que la ejecución del acto puede ocasionar perjuicios de imposible o difícil reparación, los recurrentes puedan aportar balances de la empresa. Pero como acabamos de ver al analizar la difícil situación económica del solicitante como causa acreditativa de los perjuicios, dichos documentos, junto con declaraciones tributarias a efectos de impuestos *“no constituyen por si mismos elementos directa e inmediatamente indicativos de dichos perjuicios, sin que se aporte algún otro informe que acredite dichos extremos”*⁴⁴¹.

Tal y como tiene declarado la Audiencia Nacional a través, entre otras, de sus Sentencias de 25 de junio de 2009, Recurso nº 58/2006 (ES:AN:2009:3180), y de 21 de diciembre de 2009, Recurso nº 523/2008 (ES:AN:2009:5900), relativas a la suspensión de la ejecución de un acto impugnado por el Tribunal Económico-Administrativo con dispensa total o parcial de garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación, no basta al efecto con alegar la existencia de dificultades económicas que puedan implicar perjuicios irreparables en el supuesto de que hubiera de prestarse alguna de las garantías posibles. Es necesario, además, acreditar la existencia de esas dificultades que hacen inviable la obtención de las citadas garantías, así como el hecho de que, de ejecutarse el acto, pudiera llegar a ocasionarse esos perjuicios de carácter difícil o irreparable. En otras palabras, resulta necesario acreditar dichos perjuicios y la imposibilidad de ofrecer garantía de clase alguna para obtener dicha suspensión.

⁴⁴¹ Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 22 de Madrid, de 6 de septiembre de 2012, (Fundamento de Derecho Tercero).

Y en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de Marzo de 2006, Recurso nº 783/2003 (ES:AN:2006:303), se planteaba un caso en el que la entidad reclamante alegaba que no podía ofrecer garantías alternativas, acreditando la imposibilidad de aportar aval bancario mediante la aportación de las certificaciones bancarias unidas al expediente administrativo. Asimismo, tampoco podía ofrecer la constitución de garantías alternativas, además de los gravámenes que pesaban sobre los activos con valor material, como se desprendía del Informe de Auditoría aportado al recurso. Sin embargo, la Audiencia Nacional, aun dando veracidad a lo alegado, considera que ello no obsta para poder aportar otras garantías, por lo que, suspender sin garantía sólo por la situación patrimonial de la empresa significaría que la Administración no podría acudir a la adecuada ponderación de intereses en juego y adoptar la decisión en función del principio de proporcionalidad⁴⁴².

En definitiva, la dificultad de la situación económica y de la prestación de algún tipo de garantía no constituyen prueba suficiente por el particular que acredite los perjuicios de imposible o difícil reparación.

Por su parte, en la Sentencia de 21 de abril de 2009, Recurso nº 9466/2004 (ES:TS:2009:2652), [(y reiterada en Sentencia de 18 de marzo de 2009, Recurso nº 2656/2006 (ES:TS:2009:1374)], analizó el TS el contenido y alcance de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación”. En dicho supuesto el recurrente solicitaba la suspensión sin garantía, argumentando que la ejecución de la liquidación podría llegar

⁴⁴² En concreto, la Audiencia Nacional considera que:

“... si bien son ciertas dichas circunstancias, se ha de señalar que la entidad posee elementos patrimoniales suficientes como para ofrecer otras garantías, sin que pueda acogerse la alegación de que la situación financiera o económica que afecta a la entidad como consecuencia de las obligaciones asumidas con un tercero, eclipsen o neutralicen la exigencia de dichos requisitos en perjuicio de las garantías reguladas en favor de la Hacienda Pública, pues ello supone un desplazamiento unilateral de la aplicación de la normativa relativa a la suspensión del acto de liquidación, en el que la Administración tributaria ve minorada o anulada su facultad de ponderar los intereses públicos y los privados que se enfrentan en el incidente de suspensión...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

a originar perjuicios de imposible o de difícil reparación, ya que la sociedad se encontraba en estado de suspensión de pagos, (lo cual resultaba prueba suficiente del cumplimiento de los requisitos del artículo 76 del RPREA de 1996). El TS desestimó el recurso interpuesto, declarando, **que la suspensión sólo puede otorgarse cuando los perjuicios de imposible o difícil reparación son mayores que las perturbaciones que se pudieran llegar a ocasionar al interés público.**

Ante tal situación, de la doctrina que emana de dichos pronunciamientos se deduce que resulta exigible, junto al examen del estado patrimonial del solicitante de la suspensión, la ponderación de los intereses públicos afectados por la suspensión pretendida. Y cuando el contraste de esta ponderación de perjuicios no resulta claramente favorable al administrado, ha de procederse a la denegación de la suspensión, de manera que, a pesar de que resulte patente la imposibilidad de la prestación de la garantía por parte del solicitante, prima el riesgo de no cobrar la deuda tributaria a la vista del estado patrimonial del recurrente, inclinándose la ponderación de intereses a favor de la Administración y denegándose en consecuencia la suspensión⁴⁴³.

Frente a ello, a menudo los particulares suelen acudir directamente al principio de la tutela judicial efectiva para aminorar la carga de acreditación, pero como ya hemos visto, según la Jurisprudencia del TC y del TS, este principio modula pero no excepciona al de ejecutividad de los actos administrativos, que se fundamenta en la necesaria eficacia que la actuación administrativa debe alcanzar al servicio del interés público, consagrada en el artículo 103 de la CE. **Por lo que la falta de acreditación, ni siquiera indiciaria, por**

⁴⁴³ Así el TS, en Sentencia ya citada de 18 de julio de 2002 Recurso nº 4519/1997 (ES:TS:2002:5478), consideraba que:

(...) la norma exige la probanza de la negativa de las entidades bancarias a conceder la garantía bancaria solicitada, así como un estudio o informe detallado de la situación financiera de la empresa, del que se desprenda la realidad de las aseveraciones formulada. Con ello no se pretende exigir la demostración o prueba de los perjuicios, sino de agotar las posibilidades que la norma ofrece en el ofrecimiento de garantías que, incluso, puede abocar a la declaración de suspensión sin necesidad de tener que ofrecer garantía alguna” (Fundamento de Derecho Primero).

parte del interesado de los requisitos exigibles para obtener la suspensión sin garantía impedirá su obtención sin merma del derecho fundamental⁴⁴⁴.

A tal efecto, no procedería acceder a la medida cautelar en vía económico-administrativa si en la solicitud de suspensión cautelar no se describen ni concretan qué perjuicios irreversibles podría ocasionar al solicitante el pago de la deuda, ni se aporta documentación acreditativa de la misma. Tampoco en el caso de que no sea posible conocer las circunstancias familiares ni económicas, al no aportarse ninguna documentación que ponga de manifiesto las cargas familiares y económicas, ni el volumen de ingresos personales o familiares con los que se cuente, afin de poder apreciar si el pago de dicha deuda le coloca en difícil situación personal o familiar. Por último, tampoco procede la suspensión sin garantías si no se ha probado que se carezca de ingresos mediante certificación fiscal negativa o de inscripción en la Tesorería General de la Seguridad Social, sin que baste para probar las anteriores circunstancias el justificante de demanda de empleo aportado.

En este sentido el TSJ de Madrid ha fijado una doctrina muy exhaustiva además de restrictiva, respecto de la prueba a cargo del particular y forma de acreditar los perjuicios. De esta forma, cabe destacar la Sentencia de 13 de marzo de 2006, Recurso nº 1099/2003, (ES:TSJM:2006:1862). Como ejemplo de lo que debe exigirse por el juzgador para acreditar dichos perjuicios, el TSJ de Madrid considera que:

“Debería el recurrente haber precisado cuales hubieran sido los perjuicios de imposible o difícil reparación a que se refiere la Ley, en el caso de producirse el embargo de bienes o Derechos como consecuencia de la ejecutividad de la liquidación. (...) Los perjuicios a los que se refiere la Ley deben identificarse, entre otros, con la imposibilidad de obtener rendimientos, con graves o serias dificultades del desarrollo de la actividad económica del sujeto pasivo, que provoquen el que no pueda hacer frente a sus compromisos y obligaciones con la Administración

⁴⁴⁴ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., págs. 1205-1206.

tributaria y con terceros, bloqueando o paralizando su capacidad de producción económica y de la de generar recursos. Resulta difícil, por no decir imposible, admitir perjuicios de imposible o difícil reparación respecto de una sociedad, en la que su representante legal afirma que ya no tiene actividad alguna” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Dicho criterio sobre acreditación de los perjuicios es confirmado por el mismo órgano judicial en la Sentencia de 28 de septiembre de 2007, Recurso nº 305/2006 (ES:TSJM:2007:11853) al insistir en la necesidad de que,

“... la ejecución afectase sustancialmente al mantenimiento de su capacidad productiva, ya que no justifica que la ejecución del mencionado acuerdo limite el desarrollo de sus actividades básicas. Sin que el importe de la deuda tributaria determine por sí solo que suponga un daño o perjuicio de imposible o difícil reparación...” (Fundamento de Derecho Tercero).

De la misma forma, en Sentencia del mismo órgano jurisdiccional de 30 de marzo de 2011, Recurso nº 394/2010 (ES:TSJM:2011:3240), no se admiten las meras dificultades económicas o la carencia circunstancial de medios económicos para justificar la concesión de lo que además denomina “medida excepcional”.

Es más, son justamente dichas circunstancias de dificultades económicas las que justificarían, (no sin cierta lógica) que la Administración pudiera y debiera adoptar las medidas necesarias para asegurar el pago de la deuda tributaria pendiente. Después de reconocer que compete al interesado concretar primero y acreditar después los perjuicios económicos que se derivarían de no suspenderse la ejecutividad, acaba dando la vuelta al argumento inicial del particular para oponerse a la ejecución en el sentido de que *“Difícilmente estos perjuicios se producirán si, como afirma que se carece de medios, recursos y patrimonio”*.

Acaba razonando el órgano jurisdiccional que, en cualquier caso, poco perjuicio se le produciría al particular a pesar de todo, ya que, *“la propia Administración tiene vedada la*

ejecución sobre los bienes del contribuyente hasta la firmeza de la liquidación, tal y como establece el artículo 172.3 de la LGT 58/2003...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

De esta forma tampoco, quedarían justificados los perjuicios de difícil o imposible reparación al no poder procederse a la enajenación de tales bienes o derechos.

Por su parte, en la ya citada Sentencia 24 de noviembre de 2011, Recurso nº 892/2010 (ES:TSJM:2011:16163) el TSJ de Madrid, tras descartar de plano que la denegación de aval por una entidad bancaria demuestre, por sí sola, la imposibilidad de obtener las garantías ordinarias previstas legalmente, entra de nuevo a valorar circunstancias más concretas sobre la situación económica de la solicitante (en concreto el balance y la memoria aportados por la empresa). Lo interesante de esta sentencia es que el juzgador, aun reconociendo que **la ejecución de la deuda tributaria puede producir importantes desequilibrios en la sociedad, ello no lo considera suficiente para suspender sin garantías la deuda tributaria**. Como hemos explicado en un apartado anterior, no cabe confundir los perjuicios de imposible o difícil reparación con, *“una posible dificultad en el pago de la deuda tributaria que podría llevar a otras situaciones como el aplazamiento o fraccionamiento del pago, extremos ajenos a la suspensión de la ejecutividad de la deuda”* (Fundamento de Derecho Tercero).

En Sentencia del mismo órgano judicial de 06 de febrero de 2012, Recurso nº 1127/2010 (ES:TSJM:2012:3732), considera procedente la inadmisión de la solicitud de suspensión sin garantía de la deuda tributaria por falta de acreditación, ni siquiera indiciaria, de la concurrencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación, sin que tampoco se concreten si quiera,

“...ya que no consta la situación de desempleado que alega y en todo caso, el mayor o menor grado de capacidad económica no es lo determinante a efectos de la suspensión sin garantía de la ejecutividad de la deuda tributaria sino la acreditación de tales perjuicios...”.

Por lo mismo la Sentencia del TSJ de Madrid de 12 de abril de 2013, Recurso nº 444/2011 (ES:TSJM:2013:3823), dispone que:

“QUINTO. Así, en primer lugar, el recurrente no justifica cuáles son los perjuicios de imposible o difícil reparación que se le provocarían por el pago de una deuda de 1.199,14 euros. Únicamente alega que los únicos recursos con los que cuenta son su nómina y su vivienda familiar, pero, aunque ello fuera así, ni acredita el importe de su nómina, ni el valor de la vivienda, ni que por ello le fuera imposible atender a tal deuda.”

Y finalmente, la STSJ de Madrid de 07 de julio de 2014, Recurso nº 5/2013 (ES:TSJM:2014:7268) culmina este recorrido jurisprudencial considerando que:

“...En el presente caso, no acredita documentalmente el actor la situación ruinosa que alega, pues únicamente resulta de la documentación aportada que se halla en situación de desempleo y que no cuenta con patrimonio, desconociendo la Sala los ingresos familiares y personales del recurrente. En consecuencia, no existe motivo válido para conceder la suspensión sin garantías de la deuda tributaria, ya que ello no es determinante de los perjuicios económicos a que se ha hecho referencia y lo único que se evidencia de la documentación obrante en el expediente es una dificultad en el pago de la deuda que podría llevar a otras situaciones como el aplazamiento o fraccionamiento del pago...” (Fundamento de Derecho Tercero).

c.) Valoración.

En definitiva, aun cuando la regla general es la suspensión mediante la aportación de garantía, es cierto también que se ha abierto paso la admisión de los supuestos de suspensión sin garantías a través de los perjuicios de imposible o difícil reparación, (desde el artículo 122 de la LJCA de 1956), ya no como excepción sino en pie de igualdad como categoría reconocida de forma autónoma e independiente.

Ahora bien, su plasmación en la práctica forense requiere demostrar de forma muy exhaustiva y a veces restrictiva de la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación a cargo de los particulares, con unas exigencias en muchas ocasiones inasumibles o que de facto acaba dejando inoperante el propio supuesto legal.

Nos hemos detenido en la carga de la prueba de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Al constituir un concepto jurídico indeterminado, el grado de exigencia de su probatura ofrecerá una idea de la mayor o menor flexibilización para el reconocimiento de esta modalidad de suspensión.

Sin embargo, la doctrina jurisprudencial es mayoritaria al exigir la prueba y acreditación exigente de dichos perjuicios a cargo del particular, sin que la capacidad económica o la más o menos difícil situación económica sirvan por sí mismas para justificar la existencia de los mismos. Además, al tratarse de un concepto jurídico indeterminado por su propia naturaleza no se trata de una cuestión sencilla de probar, y respecto a la cual no puede establecerse criterios o parámetros concretos⁴⁴⁵.

Ello nos lleva a un casuismo en el que cada supuesto concreto debe tener tratamiento individualizado, lo que no hace más de dotar de relevancia al subjetivismo del órgano encargado de resolver, esto es el tribunal económico-administrativo o el órgano judicial⁴⁴⁶. Podría pensarse que, para alivio de esa excesiva carga de decidir si existen

⁴⁴⁵ Esta afirmación de VEGA BORREGO significa para dicho autor que cada solicitud de suspensión debería atender a las circunstancias de cada caso concreto. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 89-90.

⁴⁴⁶ Como concluye GARCÍA ROSS, “Dicha valoración compete al órgano administrativo o al órgano jurisdiccional a la vista de las circunstancias de cada caso concreto. La suspensión es en este punto, por tanto, extremadamente casuística”.

GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 127.

Y con cita de SANTAMARÍA PASTOR, “...la doctrina jurisprudencial” en materia de medidas cautelares sólo lo es en apariencia, porque la práctica totalidad de las decisiones son *ad causam*; no pretenden por lo general, sentar criterios generales, porque sencillamente no puede haberlos”. SANTAMARÍA PASTOR,

perjuicios de imposible o difícil reparación, cabría recurrir a la aportación de informe pericial de tercero no vinculado con el obligado tributario, cuyos costes, sin embargo, no serán nunca reintegrables al particular en caso de que prosperara su pretensión contra la deuda principal⁴⁴⁷.

Todo lo anterior podría reforzar el convencimiento de que la carga de la prueba a costa del solicitante de la suspensión y una exigente acreditación, al menos en los términos examinados, puede afectar a los avances necesarios en el ámbito de la justicia cautelar tendente a la flexibilización de los supuestos para una igualdad de armas y un mayor equilibrio definitivo en la relación jurídico-administrativa⁴⁴⁸.

Finalmente, y como problema derivado de la naturaleza del supuesto como concepto jurídico indeterminado, **su acreditación y aplicación en la práctica no favorece esa respuesta rápida y objetiva que se exige a los órganos económico-administrativos, sobre todo en una materia como la suspensión siempre necesitada de una respuesta ágil e inmediata.**

J.A., *“La Ley Reguladora de la Jurisdicción-Contencioso Administrativa. Comentario”* 1ª Ed., Iustel, Madrid 2010, pág. 1273.

⁴⁴⁷ Con cita de la STS de Murcia de 31 de enero de 2003 (Recurso 815/2000), STS de Valencia de 23 de noviembre de 2003, Recurso 1424/2002 (ES:TSJCV:2003:6525) y Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 enero de 2003, Recurso 775/2001 (ES:AN:2003:7806), VEGA BORREGO considera que la solicitud de suspensión en base a los perjuicios de imposible o difícil reparación tendría mayores probabilidades de prosperar si viniera avalada por un informe de un sujeto no vinculado con el obligado tributario y con la habilitación profesional correspondiente en atención a la situación económica del mismo en ese momento. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 90.

⁴⁴⁸ Quizás, desde el punto de vista del procedimiento en vía económico-administrativa como veremos más adelante, podemos atisbar un significativo avance cuando el legislador introduce una previa fase de admisión de la solicitud de suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación, a modo de primera línea de contención a la ejecutividad del acto.

En esta línea, la jurisprudencia ha reforzado ese carácter que tímidamente perfiló el legislador, de ejercer de freno a la ejecución del acto si se alegan los perjuicios, si al menos se aporta documentación indiciaria de los mismos que deberá ser examinada en profundidad en la fase de resolución de la solicitud. Por tanto, el trámite de admitir la solicitud, tan sólo si se aporta documentación es una concesión a la idea de seguridad y sobre todo a la garantía del derecho del particular a la tutela judicial efectiva, que impide apremiar antes de que el Tribunal se pronuncie sobre la suspensión. Todo lo cual creemos que de por sí ya es un elemento en aras a flexibilizar las exigencias para acceder a la medida cautelar.

5.) Los perjuicios de imposible o difícil reparación y los actos de contenido no económico. Los requerimientos de información.

a.) Planteamiento.

Se ha apuntado cómo cierta doctrina considera que la aplicación del supuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación debe ser *ad causam*, y que por la propia naturaleza de las medidas cautelares están sujetas a la valoración de los órganos decisores en cada caso concreto.

Por otro lado, resulta adecuado para hacer realidad la ampliación del ámbito de la justicia cautelar en materia tributaria, el planteamiento en la práctica forense de una casuística configuradora de algunos supuestos concretos abiertos a la posibilidad de suspensión sin garantías por vía de los perjuicios de imposible o difícil reparación.

No obstante, creemos que, de nuevo, la doctrina jurisprudencial derivada, a modo de ejemplo, de los supuestos de concurso de acreedores, y de los requerimientos de información (como actos de contenido no económico), denota cierta rigidez en la apreciación del supuesto legal fijado para la suspensión sin garantías en vía económico-administrativa, en concreto, respecto a la concurrencia en cada caso de los perjuicios de imposible o difícil reparación.

En cuanto a los actos de contenido no económico, y partiendo del artículo 39.2, letra d) del RRVA, la suspensión de la ejecución del acto impugnado cuando no tenga por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, está vinculada a la acreditación por el obligado tributario de los perjuicios de imposible o difícil reparación.

El creciente aumento de las actuaciones de las Administraciones tributarias de contenido no económico ha despertado el interés de la doctrina por su estudio y sistematización

jurídica⁴⁴⁹. Entre tales actuaciones, destacan especialmente los requerimientos de información tributaria sobre terceros, dado que se trata de actos cuya ejecución automática puede acarrear perjuicios irreparables a los sujetos a los que se refiere la información.

b.) Naturaleza jurídica de los requerimientos de información.

Los requerimientos de información sobre terceros se encuadran dentro de los actos tributarios reclamables en vía económico-administrativa, conforme establece el artículo 227.1 letra a) de la actual LGT, que incluye aquellos actos, “...*que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.*”

Antecedentes inmediatos sobre la reclamación contra los actos tributarios que no tienen por objeto una cantidad líquida, se encuentran en los artículos 1 del Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-administrativo; artículo 2, 41, 42 y 43 del RPREA; y artículo 2, 37, 38 y 39 del RPREA de 1996.

Se trata, en primer lugar, de actos administrativos dictados en el ejercicio de una potestad autónoma --con entidad propia-- de los órganos de recaudación e inspección. Cuando la información se requiere al titular de la misma nos encontramos ante un supuesto totalmente diferente, dado que se trata de un instrumento al servicio de la comprobación e

⁴⁴⁹ Entre los actos de contenido no económico cabe destacar aquéllos vinculados a tributos de gestión compartida, y en concreto al ámbito censal de tributos locales. A título ejemplificativo, cabe apuntar los actos censales de calificación y señalamiento de Epígrafes de actividad y cuotas en el IAE (STS de Madrid de 17 de noviembre de 1997, Recurso 552/1996), acuerdos de la Gerencia Regional del Catastro por las que se fija o modifica el valor catastral de un inmueble, (STS de Canarias de 21 de enero de 2000, Recurso 196/1997), resolución de la AEAT de cambio de oficio del domicilio fiscal (STS de Madrid de 21 de enero de 2001, Recurso 1153/1998), o resolución por la que se deniega un aplazamiento o fraccionamiento (STS de Castilla y León de 21 de enero de 2004, Recurso 355/2002. Cit. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 118.

investigación iniciada sobre ese determinado contribuyente. La negativa de éste a facilitar la información podrá entenderse como una negativa a colaborar con los órganos de inspección, pero siempre teniendo en cuenta que le asiste el derecho a no autoinculparse.

El acto de requerimiento de información referida a terceras personas define una obligación de hacer, principal y autónoma. En este sentido este tipo de requerimientos se encuadra dentro de un procedimiento destinado a la comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo requerido. Y como tal acto que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer, que generalmente se concreta en una liquidación que pone fin a dicho procedimiento y, por tanto, susceptible de reclamación en la vía económico-administrativa.

En definitiva, los actos administrativos que contienen requerimientos de información sobre terceros son actos definitivos dictados en el ejercicio de una potestad administrativa que deciden el fondo del asunto. Como tales, deben ser susceptibles de recurso, pues lo contrario violaría el derecho a la tutela judicial efectiva, provocando indefensión en el destinatario del acto administrativo, que en ningún caso va a poder alegar la existencia de un posible vicio en el procedimiento que finaliza con la atención del requerimiento⁴⁵⁰.

⁴⁵⁰ HURTADO GONZÁLEZ, J.F., “La impugnación y suspensión de los requerimientos de información tributaria sobre terceros”, ob. cit., pág. 137.

En relación con la recurribilidad de los requerimientos de información a terceros sobre el sujeto pasivo, se plantea también la cuestión sobre la legitimación para su impugnación, ya que, en principio, si los requerimientos al propio sujeto pasivo sí son actos de trámite no recurribles, tampoco lo sería para este los requerimientos a terceros, siendo estos últimos los únicos legitimados para recurrirlos.

En este sentido, FABRA VALLS considera, como así lo afirma la doctrina, (con cita de la STS de 15 de marzo de 1997, RJ 1997,1677), que la irrecurribilidad por los sujetos pasivos de los requerimientos a terceros pueden afectar al derecho a la tutela judicial efectiva y ser causante de indefensión. Y dicha indefensión, para lo que ahora interesa, se traduciría, por ende, a la imposibilidad de acceso a la justicia cautelar. Con cita en la STS de 31 de octubre de 1996 (RJ 1996, 7650), los daños causados a los clientes por un requerimiento de información dirigida a una entidad bancaria, lógicamente sólo los podrían alegar aquéllos y no la entidad recurrente, con lo que tampoco podrían solicitar su suspensión. Es por ello, concluye el citado autor que, en la medida en que el acto les afecta, también deberían ser considerados

Y es precisamente, esta directa vinculación con el derecho a la tutela judicial efectiva, la que permite extender el ámbito de la justicia cautelar a este tipo de actos administrativos, tal y como veremos a continuación⁴⁵¹.

c.) La viabilidad de la suspensión de los requerimientos de información y la doctrina jurisprudencial.

En cuanto régimen de suspensión de los requerimientos de información, de nuevo el antecedente inmediato debemos buscarlo en el artículo 77 del RPREA de 1996, que sometía la suspensión de los actos que no tuviesen por objeto cantidad líquida al régimen de suspensión excepcional sin garantía previsto para los supuestos en los que el particular debía justificar que su ejecución causaría perjuicios de imposible o difícil reparación.

No obstante, aparte de la mención concreta a supuestos específicos, la actual regulación incluye cualquier acto administrativo distinto de los que tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, siempre previa acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación y no sean actos de contenido económico⁴⁵².

En cualquier caso, la respuesta es diferente según hablemos de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa. Para el primer caso hay que acudir a lo dispuesto en los artículos 224 de la LGT y 25 del RRVA, que, entre los casos en los que es posible la suspensión únicamente recoge aquellos actos que implican una liquidación, es decir, aquellos que tienen un contenido económico.

legitimados para impugnar y solicitar la suspensión del requerimiento. FABRA VALLS, M.J., “La suspensión de los requerimientos de información”, ob. cit., pág. 28.

⁴⁵¹ Aunque como FABRA VALLS apunta, a pesar de su recurribilidad y de su susceptibilidad de suspensión, ésta rara vez se concede, lo que empuja a analizar los presupuestos de las medidas cautelares para los requerimientos de información, tal y como veremos a continuación. FABRA VALLS, M. J., “La suspensión de los requerimientos de información”, ob. cit., págs. 26-27.

⁴⁵² AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob.cit., pág. 1207.

Por el contrario, los artículos 233 de la LGT y 39.2, letra c) del RRVA, aplicables a las reclamaciones económico-administrativas, sí se refieren a la posibilidad de la suspensión de la ejecución del acto impugnado para los actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida. Las únicas condiciones establecidas por estos preceptos, junto con el artículo 40 c) de la norma reglamentaria, son que lo solicite el interesado y que éste justifique o acredite que la ejecución del acto puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

La diferencia más significativa es que, en los casos de suspensión de deudas tributarias o de actos de contenido económico, la caución depende de la cuantía adeudada y del interés de demora, dado que éste es el perjuicio que se le puede causar a las arcas públicas.

Por el contrario, en el caso de la suspensión de actos de contenido no económico, como los requerimientos de información sobre terceros, resulta más complejo cuantificar el daño que se puede causar. Y dicha circunstancia suele conducir a la denegación.

Además, existe una particularidad con los requerimientos de información que no concurre en otros actos de contenido no económico a efectos de denegar la suspensión. Como pone de relieve algún autor, en caso de estimarse el recurso principal frente al propio requerimiento, la información suministrada no podría utilizarse en el procedimiento correspondiente, por lo que la ausencia de perjuicios de imposible o difícil reparación haría decaer la necesidad de la suspensión de su ejecución. Además, dicha información no puede ser revelada a terceros por el deber de secreto tributario que pesa sobre la Administración⁴⁵³.

Especial tratamiento pueden tener otros actos de contenido no económico de carácter negativo como en el caso de las denegaciones de los aplazamientos o fraccionamientos. En estos supuestos, la denegación de la suspensión de su ejecución puede responder a

⁴⁵³ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*. ob. cit., pág. 119. Cit. Sentencia del TS de 24 de mayo de 2000 (Recurso 5782/1995).

otras causas, al margen de la dificultad de la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Así, cabría considerar que la estimación de la suspensión en estos casos equivaldría a anticipar el fondo del asunto, es decir, como una estimación anticipada del aplazamiento o fraccionamiento, cuya procedencia es justamente el objeto del proceso principal⁴⁵⁴.

En cuanto a la doctrina administrativa, el Tribunal Económico Administrativo Central ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas ocasiones sobre la suspensión de este tipo de actos en relación con requerimientos en los que se solicita información de terceros y no del propio contribuyente, accediendo sólo excepcionalmente a ella. Del contenido de las resoluciones dictadas se puede establecer como cuestión normalmente invocadas para acceder a la suspensión, junto a la apariencia de buen derecho y la afectación del principio de seguridad jurídica y de tutela efectiva si la reclamación finalmente prospera, la producción de perjuicios irreparables.

Pues bien, respecto a este último supuesto, el particular no puede limitarse a alegar los perjuicios de imposible o difícil reparación que se producirían de aportar la documentación requerida si se estima finalmente la reclamación, debiendo especificarse en que quedaría lesionado su derecho a la tutela judicial efectiva en ese caso concreto. En el caso de los requerimientos de información, la Administración que solicita la información puede tener verdadera urgencia en conocer los datos solicitados, ya que pueden ser determinantes para liquidar una obligación tributaria cuya prescripción se encuentra cercana. La suspensión de los requerimientos de información es susceptible de causar un grave perjuicio al interrumpir aquellas labores inspectoras que dependen de la información solicitada⁴⁵⁵.

⁴⁵⁴ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 119. Cit. Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2004 (Recurso 704/2002).

⁴⁵⁵ En este sentido la doctrina del TEAC, tradicionalmente refractaria al reconocimiento de los perjuicios como irreparables a efectos de la suspensión, reitera dicha postura restrictiva en cuanto a la suspensión de

Al margen de la doctrina administrativa del TEAC, debemos destacar por su interés la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 13 julio de 2009, Recurso 190/2008 (ES:AN:2009:3437) debido a su carácter recopilador de toda la doctrina jurisprudencial sobre la procedencia de la suspensión de la ejecución de un requerimiento de información a un tercero con trascendencia tributaria respecto a sus relaciones mercantiles con el obligado tributario objeto de inspección.

En efecto, en dicha Sentencia se plantea la suspensión de un requerimiento a una entidad tasadora de información en relación con el sector inmobiliario alegando daños de difícil o imposible reparación. Incluso la entidad tasadora especifica que los posibles perjuicios económicos que se le pudieran ocasionar, se concretarían en una pérdida de clientes por falta de confianza, a diferencia de la alegación genérica en la que los reclamantes se limitan a expresar lo irreversible de suministrar la información.

Pues bien, aun en este caso la Audiencia Nacional hace primar en todo caso el predominio de los intereses generales sobre los particulares, además de que la entidad no justifica cuales serían los perjuicios irreparables que la no suspensión de la ejecución del acto impugnado le producirían, alegando únicamente pérdida de clientes. Considera que, en el caso de que prosperara la Reclamación o, en su caso, el ulterior Recurso Contencioso-Administrativo, **esto no hubiera sido motivado por la dispensación de**

los requerimientos de información cuando se trate de una alegación genérica sin concretar ni justificar dichos perjuicios. Y así la Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2006 (RG 1499/2006), se rechaza que, solicitar información de terceros pueda causar una situación irreparable, ya que de prosperar el recurso la Administración no podría utilizar los datos facilitados, ni basar actuación alguna en los mismos. En la misma línea, en la Resolución del TEAC de 25 de junio de 2008 (RG 4350/2008) se planteaba el supuesto de requerimiento de información sobre personas o entidades titulares de establecimientos mercantiles adheridos al sistema de cobro mediante tarjetas de crédito y débito que hubieran recibido en cuenta bancaria abonos por facturación por importe total anual superior a 6.000 Euros. RUIZ TOLEDANO, J.I, en la obra colectiva, *“La revisión de actos en materia tributaria*, ob. cit., pág. 151.

aquella información, sin que quepa alegar una situación irreversible por la imposibilidad de utilizar la información en caso de prosperar el recurso⁴⁵⁶.

Asimismo, la Audiencia Nacional reitera la doctrina ya expuesta *ut supra* sobre la necesidad no sólo de alegar sino sobre todo de justificar y acreditar dichos perjuicios:

“3. Para que prospere la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, es preciso que la entidad reclamante " justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación" [art. 233, Ley 58/2003], siendo así que aquella se limita a alegar que la dispensación de la información requerida "producirá un gran retraimiento de los clientes en el encargo de tasaciones en el futuro, con la consiguiente pérdida de negocio" (Fundamento de Derecho Quinto).

Asimismo, y con remisión a la Sentencia del TS de 27 febrero 1999, Recurso de Casación núm. 1288/1994 (ES:TS:1999:1363), se afirma que es preciso distinguir el debate sobre el deber de información o el secreto profesional, que constituiría el objeto del proceso principal, y si la ejecución del requerimiento sería susceptible de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil. En este sentido, y no siendo el fondo de la cuestión si procede o no el pago de una deuda tributaria, es preciso probar por la entidad requerida, aunque sea a nivel indiciario, la realidad de esos daños o perjuicios, y la imposibilidad o dificultad de su reparación. Y en este punto, la Administración siempre partiría de una posición favorable, ya que, sus perjuicios por la no colaboración del

⁴⁵⁶ En este punto, se remite a la Sentencia del TS de 6 marzo 1999, Recurso de Casación nº. 2551/1994 (ES:TS:1999:1546), y a tenor de la cual:

“...si la sentencia sobre el fondo llegara a anular aquél, no se produciría una situación irreversible, puesto que los datos obtenidos por dicho medio no podrían ser utilizados por la Administración y cualquier hipotético perjuicio de ello derivado abriría la vía indemnizatoria, conforme recogieron las Sentencias de esta Sala de 31 de octubre y 12 de diciembre de 1996 en un caso similar...” (Fundamento de Derecho Cuarto).

requerido serían más evidentes que los hipotéticos o poco relevantes daños que se causarían a éste, amén de tener siempre expedita la vía de la indemnización.

Por último, la Audiencia Nacional concluye reconociendo el escaso coste material que representa la dispensación de la información recabada, no constituyendo el cumplimiento del requerimiento un perjuicio de imposible o difícil reparación (Fundamento de Derecho Quinto).

De esta forma, se recopila la doctrina del TS en la que sólo se cuestionaba la viabilidad de la suspensión del requerimiento informativo, y que se resume en lo siguiente:

- 1) Con carácter general, y sin desconocer que las aportaciones doctrinales en orden a la tutela cautelar y a la apariencia del buen derecho han enriquecido el catálogo de excepciones a la regla general del artículo 122.1 de la Ley de esta Jurisdicción de 1956, cuando dispone que la interposición de recurso contencioso administrativo no impedirá ejecutar el acto o la disposición objeto del mismo, con la salvedad de que la ejecución hubiera de causar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil, es lo cierto que el artículo citado sigue vigente como expresión de la presunción de validez de los actos. Tanto la causación de daños o perjuicios difícilmente reparables como el grado de la afectación el interés público continúan siendo factores relevantes para enjuiciar la procedencia de esta medida cautelar, siempre ceñida a las particularidades concurrentes en el caso concreto.
- 2) La preocupación de la entidad requerida de no desvelar los datos está fuera de lugar porque se están vindicando supuestas garantías constitucionales de terceros. Además, ese sería el objeto del debate del proceso principal no el de la pida separada.
- 3) En cualquier caso, los posibles reparos en cuanto a un eventual quebrantamiento de la confidencialidad se desvanecen si se tiene en cuenta que este deber afecta también a los órganos de la Administración Pública servida por funcionarios -a quienes alcanza tal responsabilidad-, sin que sea presumible *a priori* una infidelidad de esta naturaleza

capaz de ocasionar, por su carácter potencial, un daño o perjuicio presente y demostrable⁴⁵⁷.

- 4) La potencial afectación del principio de seguridad jurídica y de tutela efectiva -si llegase a prosperar, en el fondo, la ilegalidad del requerimiento-, supone un riesgo inherente a toda medida cautelar, cuya transitoriedad lleva implícita la posibilidad de restablecer definitivamente la lesión de cualquier derecho, de la misma manera que ocurre a través del sistema de recursos, sin que la revocación de un acuerdo anterior comprometa por ello a ninguno de los principios invocados.
- 5) La doctrina del TC ha mantenido que el conocimiento de los datos de los contribuyentes por la Hacienda Pública no puede ser en sí mismo directamente constitutivo de daños o perjuicios, por lo que la entidad requerida no puede pretender desvirtuar la ejecutividad del requerimiento informativo para dar paso a la suspensión del mismo.

Se puede añadir, a mayor abundamiento que, como declara el TC en su Sentencia de 20 de mayo de 1996 (ES:TC:1996:78), el derecho a la tutela judicial efectiva en estos casos se satisface "facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión" (Fundamento Jurídico 3º). Es decir, tal y como viene señalando este Tribunal, no cabe invocar el artículo 24 de la CE para lograr, de una manera genérica, la inexecución de los actos de la Administración, sino que este derecho debe interpretarse en el sentido de que han de ser los órganos jurisdiccionales los que, ponderando los intereses contrapuestos en la suspensión, puedan determinar si

⁴⁵⁷ No obstante, la Resolución del TEAC de 13 de febrero de 2008, (RG 3212/2007) admitió la suspensión de la ejecución de un requerimiento de información de la AEAT a una sociedad de tasación respecto al valor de tasación de los inmuebles por tratarse de una información amparada por el deber de secreto profesional, según el artículo 11.1 letras a), b) y c) del Real Decreto de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación. RUIZ TOLEDANO, J.I., en la obra colectiva, "*La revisión de actos en materia tributaria*", ob. cit., pág. 151.

resulta pertinente la ejecución de los actos que son impugnados ante la jurisdicción contencioso administrativa.

- 6) No cabe hablar de perjuicio irreparable, en el sentido de que si se anulara el requerimiento de información ya no se podría reparar los daños causados que, a su entender, se derivarían del uso de esa información obtenida por la Administración Tributaria. Y ello porque dicho argumento quedaría igualmente vedado desde el momento en que la propia Administración Tributaria podría exigir dicha información a tenor de lo dispuesto en el artículo 93.1 de la Ley 58/200.

En cualquier caso, no se produciría una situación irreversible, porque de prosperar la acción principal la Administración no podría utilizar nunca datos facilitados por medio de un requerimiento ilegal, ni apoyar actuación alguna en los mismos a no ser que se los procurase por vías legales; en consecuencia, esa información así obtenida no produciría efectos y por lo tanto no causaría perjuicios, según declara la STC de 26 de noviembre 1984, [en la misma línea la Resolución del TEAC de 17-05-2006 (RG 1499/2006) a la que ya nos hemos referido *ut supra*].

- 7) Por el contrario, debemos atender a los daños o perjuicios que pudieran derivarse para la Administración de suspenderse la ejecución de su requerimiento y que podrían impedir acceder a una información no solo útil, sino inclusive relevante a efectos de configurar criterios valorativos para la aplicación de los impuestos. En este sentido, dichos daños debemos considerarlos superiores a los perjuicios hipotéticos, indirectos y concretados en situaciones específicas que se pueden producir al recurrente de verse obligados, mientras se resuelve el principal, a suministrar la información requerida.

B.) Los errores materiales, de hecho o aritméticos.

El error material, aritmético o de simple hecho constituye el otro supuesto expresamente reconocido por el legislador para la suspensión sin garantías.

El carácter excepcional de dicho supuesto a efectos de esta modalidad de suspensión se proyecta en el ámbito tributario, tanto en vía de revisión de recurso de reposición, artículo 224.3 de la LGT y artículo 25.21, letra b) del RRVA, como en la vía económico-administrativa en los artículos 233.5 de la LGT y artículo 39.2, letra c) del RRVA.

Procede analizar brevemente, la naturaleza y doctrina consolidada que sustentan esta institución, así como las peculiaridades de esta figura jurídica en el ámbito tributario ya que, conociendo su sustrato jurídico cabrá entender de forma más adecuada su reconocimiento y aplicación como supuesto legal de suspensión sin garantías.

Tras ello, se procederá a subsumir dicho supuesto en los criterios tradicionales de la justicia cautelar estudiados hasta el momento, analizando su vinculación con el *fumus boni iuris* como principio directamente conectado a la figura jurídica del error administrativo.

1.) Doctrina del error de hecho. Peculiaridades en el ámbito tributario.

Estamos ante una de las instituciones jurídicas de recurrente inclusión por el legislador en las sucesivas regulaciones del procedimiento en el ámbito administrativo y tributario, pero de nula definición por el mismo, lo que ha obligado a una continua referencia a los criterios elaborados por la doctrina y por los Tribunales.

Tradicionalmente la doctrina jurisprudencial ha considerado el error de hecho por contraposición al error de derecho, incluyendo como modalidades los errores materiales y aritméticos.

Así se encarga de destacarlo el TC en Sentencia de 10 de diciembre de 1991 (ES:TC:1991:231), que se remite a la Jurisprudencia del TS a la hora de fijar los criterios interpretativos que limitan el error material, como sinónimo de error de hecho, a aquél apreciable de forma directa y manifiesta.

Por su parte, el TS viene estableciendo una interpretación de lo que deba entenderse por error material, que resume la Sentencia de 15 de febrero de 2006, Recurso 6060/2003

(ECLI: ES:TS:2006:648), al indicar que el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose "prima facie" por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho).

Por tanto, y partiendo de dicha doctrina jurisprudencial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TS⁴⁵⁸, la Sentencia de 30 de enero de 2012, Recurso de casación 2374/2008, (ES:TS:2012:456), examina específicamente el artículo 220 LGT, y considera que la corrección del error de hecho requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias (Fundamento de Derecho Cuarto):

- (a) Que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos.
- (b) Que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte.
- (c) Que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables. Dicho de otro modo: el error debe ser ostensible, manifiesto, indiscutible de modo que no quede margen a la interpretación y que resulte de los propios documentos obrantes en el expediente. Por otra parte, la consideración de un error como material o de hecho exige la ausencia de

⁴⁵⁸ Podemos citar, a título meramente ejemplificativo, las SSTS de 30 de mayo de 1985, de 25 de febrero de 1987, de 13 de marzo de 1989, de 27 de mayo de 1991, de 22 de noviembre de 1992 y de 11 de mayo de 1994, la STS de 13 de marzo de 1989, y SSTS del TS de 22 de junio de 2008, de 5 de febrero de 2009 (Recurso de casación nº 3454/05 , FJ 4º), 16 de febrero de 2009 (Recurso de casación nº 6092/05, FJ 5 º) y 18 de marzo de 2009 (Recurso de casación nº 5666/06 , FJ 5º).

Igualmente, GONZÁLEZ SÁNCHEZ distingue dentro del error de hecho, la variante de error material como alteración no voluntaria afectante al contenido del acto, producida por un actuar no consciente sobre algo tangible con el expediente y cuya constancia es patente, y el error aritmético como alteración no voluntaria derivada del juego de regla aritméticas. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., "Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria", *HPE*, nº.16, 1972, págs. 242 y ss.

razonamientos jurídicos de fondo, análisis y valoración crítica sobre prueba de los hechos o sobre preceptos legales. Cuando hagan falta especiales consideraciones e interpretaciones jurídicas para su apreciación no estaríamos ante un verdadero error de hecho.

- (d) Que mediante su corrección no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos.
- (e) Que no afecten al contenido del acto o que no padezca la subsistencia del acto administrativo, es decir, que no genere la anulación o la revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado. Dicho de otro modo, que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica).

En definitiva, el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión.

- (f) Que se aplique con un hondo criterio restrictivo, es decir, que la Administración no caiga en la práctica habitual de la masiva aplicación a supuestos que no reúnen las anteriores características por la evidente comodidad y rapidez de su reconocimiento frente a otro tipo de expedientes de revisión. Aquí entraría en juego la necesidad de que la aplicación de este criterio sea lo más reglada posible, ya que cuanto más se aleje de la discrecionalidad mayores son las garantías del derecho a la tutela judicial de los particulares. La jurisprudencia sobre la interpretación restrictiva que precisa el ejercicio de la potestad de las Administraciones públicas de rectificación de errores materiales, de simple hecho o aritméticos existentes en sus actos, ha sido recogida en la Sentencia n°26, de 17 de Enero de 2012 -ROJ: STS BAL 33/2012 - y en la sentencia n.º 538/2013, de 9 de julio de 2013 -ROJ: STS BAL 777/2013.

Siendo ello así en el ámbito administrativo general, **en el ámbito específicamente tributario**, el TS ya señaló en Sentencia de 23 de junio de 1992 (ES:TS:1992:18401), que,

“...la facultad que el artículo 156 LGT (actual artículo 220) atribuye a la Administración de rectificar en cualquier momento los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años (actualmente cuatro años), desde que se dictó el acto objeto de rectificación, supone una ampliación de las potestades revisoras que, si se produce sin atenerse a los límites y observarse las garantías de los procedimientos de revisión de los artículos 153 y 154 LGT (actual artículo 216), ello se justifica por la distinta naturaleza del motivo que da lugar a la alteración que, en el supuesto de errores materiales, se reduce, según ha declarado reiteradamente la jurisprudencia, a aquellos que son independientes de cualquier opción o criterio que pudiera sustentarse en orden a la calificación jurídica de la relación o situación en que se producen, por lo que en rigor su ejercicio no entraña una revocación del acto en términos jurídicos sino su subsistencia con el diferente alcance que le confiera el acuerdo rectificatorio” (Fundamento de Derecho Segundo).

Asimismo, en Sentencia de 16 de diciembre de 1993 (ES:TS:1993:17176), el TS indicaba que es posible inducir un concepto unitario del error de hecho en el ordenamiento tributario, opuesto al error de derecho, caracterizado por no reducirse al error material, comprendiendo los supuestos de error que recaen sobre los elementos de hecho de la relación jurídica tributaria, (Fundamento de Derecho Cuarto).

Pero coincidiendo en la configuración de la doctrina general del error, sin embargo, en materia tributaria dicha figura goza de unas peculiaridades frente al ámbito administrativo general que debemos resaltar a efectos de su aplicación como causa de suspensión sin garantías del acto.

En efecto, hemos de tener muy en cuenta que la doctrina del error material en vía tributaria, frente a otros ámbitos, obliga en numerosas ocasiones a variar el contenido

dispositivo del acto. **Cabe referirse al supuesto típico de un error aritmético en una liquidación tributaria cuyas consecuencias obligarían a anular el propio acto liquidatorio.**

Ello afectaría al contenido del acto, o lo que es lo mismo, a la subsistencia jurídica del acto que lo contiene, incumpléndose así uno de los requisitos fijados por la doctrina sobre el error material⁴⁵⁹.

⁴⁵⁹ En este punto, merece una mención aparte el estudio de un problema clásico en el ámbito tributario en torno a los errores de hecho y de derecho. Nos referimos a la **errónea o indebida aplicación del tipo de gravamen como elemento directamente determinante de la deuda tributaria**, donde el deslinde entre una y otra categoría de error no parece nítida. Pensemos en que el acto tributario por naturaleza, como puede ser una liquidación, adolecerá siempre de causa de anulabilidad cuando la cuantificación de la deuda resultante provenga de una aplicación errónea a la base imponible del tipo de gravamen. Con independencia de que conceptuáramos dicho error como de hecho o de derecho, las consecuencias en principio no encajarían en los parámetros clásicos del error de hecho, ya que al menos el efecto siempre sería la anulación de la liquidación y su sustitución por otra con nuevos plazos de pago o con devolución de ingresos indebidos en caso de pago, lo que exigiría previamente privar de eficacia jurídica a esa liquidación [(STS .de 9 de noviembre de 1995, Recurso nº 7031/1993, (ES:TS:1995:5625)].

En este sentido, la doctrina jurisprudencial ha sido prácticamente unánime al considerar como error de derecho la aplicación de un tipo tributario distinto al legal o reglamentariamente fijado, ya que, “...*la elección del tipo de gravamen implica una previa operación de calificación jurídica, por sencilla que sea...*” (entre otras la STS de 25 de octubre de 1993, ES:TS:1993:18262), o, “...*por tratarse de una operación intelectual, cuya estructura implica el manejo de una norma para un supuesto concreto*” (SAN de 2 de marzo de 1993, JT 1993,2978, SSTS Murcia de 8 de marzo de 1995, JT 1995,359, y de 29 de noviembre de 1995, JT 1995,1469, y STS de Cataluña de 25 de septiembre, JT 1996,1422). Idénticas consideraciones se recogen en las SSTS de 5 de junio de 1990 (RJ 1990, 4840), de 1 de octubre de 1990 (RJ 1990,8280), de 27 de mayo de 1995 (RJ 1995,3701), de 11 de diciembre de 1995 (RJ 1995, 9719).

No obstante, compartimos la postura de un sector de la doctrina más cualificada según la cual no procede aplicar sin más dicha postura de forma general, sino que se debe actuar dentro de una casuística que discrimine unos supuestos de otros. Según este sector doctrinal conviene distinguir donde debe distinguirse y no continuar repitiendo de forma sistemática y acrítica que todo error en el tipo es error de derecho. Y se ponen ejemplos en los que el sentido común y la lógica así lo confirman: inadecuada transcripción de un tipo impositivo, cambio de línea al buscar el tipo aplicable a una base, aplicación de un tipo inexistente, etc. En todos estos casos, difícilmente cabe hablar de errores de derecho ya que no concurriría ninguno de los elementos de calificación, juicio y disparidad de criterio. SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LOZANO SERRANO, C., “Error en la aplicación del tipo”. *Jurisprudencia Tributaria*. Editorial Aranzadi, 1992. Págs. 1437-1438. Cit. por CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y Recursos tributarios*, ob.cit., pág. 153. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 164-165.

Por todo lo expuesto, y trasladando ese caso concreto al ámbito de la justicia cautelar, es muy frecuente que el particular solicitante de la suspensión pueda considerar como error material una circunstancia cuya apreciación implicara una cuestión de valoración de elementos probatorios que forman parte del expediente, lo que además implicaría un juicio de valor que anticiparía el sentido del fallo sobre la reclamación. Tengamos en cuenta, además, que de un error aritmético se derivaría la necesidad de anular la liquidación y emitir otra por otro importe, lo que alteraría la subsistencia del acto.

Pues bien, en esos casos en puridad no se apreciaría la concurrencia de los requisitos exigidos en la regulación específica de la materia para poder admitir una solicitud de suspensión en vía económico- administrativa con dispensa de garantías en base a un error material, siempre que para su apreciación el Tribunal debiera a entrar a valorar circunstancias que, relativas al fondo del asunto, le obligarían a realizar interpretaciones jurídicas sobre la aplicación de preceptos normativos.

2.) Relación con los principios de la justicia cautelar. Especial vinculación con el *fumus boni iuris*.

Procede examinar ahora la trascendencia de dicho supuesto a los efectos de la justicia cautelar y de la concurrencia en el mismo de los principios y criterios que la conforman.

En primer lugar, todo supuesto de suspensión sin garantías ya hemos visto que encierra en el fondo un cuestionamiento del privilegio de autotutela, dirigido a una igualdad de armas en la relación jurídico-administrativa.

De esta forma, la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo exigiría que la Administración fuera infalible, no sujeta a error o equivocación alguna, lo cual no cabe concebir en modo alguno. Por tanto, la posibilidad de suspender sin garantías en base a

un error de hecho del acto impugnado refleja las limitaciones propias del privilegio de autotutela administrativa y su plasmación en la presunción de legitimidad del acto⁴⁶⁰.

Pero, además, el supuesto del error de hecho podría dar respuesta al principio de celeridad, a modo de cuestión previa, similar a una alegación sobre la prescripción de la acción administrativa, en la que se debería entrar a examinar con carácter preliminar al anticipo de cualquier otro juicio de valor material o sustantivo. Lo cual vendría justificado por el más elemental valor de la justicia, igualdad y sobre todo por la efectividad del derecho a la tutela judicial al dar respuesta inmediata a la solicitud del particular⁴⁶¹.

Sin embargo, es la doctrina del *fumus boni iuris* como criterio de la justicia cautelar, la que cobra más protagonismo en este supuesto legal de suspensión sin garantías en el ámbito tributario. En la actualidad, tan sólo la apreciación y acreditación de la existencia de un error material o de simple hecho en la resolución o acto impugnado puede ser motivo de la suspensión de su ejecución por la apariencia de buen derecho que dicho error puede suponer.

En este punto, el citado artículo 165.2 de la LGT contempla la suspensión inmediata automática y sin garantías de una deuda en apremio en base a los errores materiales, aritméticos o de simple hecho, previa a acreditación por el particular. La especialidad de dicho procedimiento de apremio impide reabrir en esta fase recaudatoria el debate sobre la procedencia o no de la deuda en sí considerada, al no ser el momento procesal

⁴⁶⁰ Recordemos cómo FONT Y LLOVET consideraba que, cuando estaban ausentes las más elementales apariencias externas de legitimidad, (lo cual concurre evidentemente en los actos que adolecen de errores de hecho manifiestos), dejaba automáticamente de operar la regla de la eficacia inmediata de los actos administrativos. FONT I LLOVET, T., “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”, ob. cit., pág. 485.

⁴⁶¹ En este sentido, el automatismo del que dota el legislador en el artículo 165.2 de la LGT a la suspensión sin garantías de una deuda en apremio en base a un error de hecho parecería responder en principio a los valores citados de celeridad e igualdad en la relación jurídico-administrativa.

oportuno para solventar cuestiones propias de la fase declarativa y no ejecutiva de la deuda.

Pues bien, en dicho precepto, sin embargo, el legislador está admitiendo el único supuesto en el que cabe suspender una deuda en apremio sin garantías en base a cuestiones afectantes directamente al contenido o procedencia de la obligación tributaria, (como dice el mismo artículo 165.2 de la LGT “*por error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda*”)⁴⁶².

En lo anterior tiene relevancia la apariencia de buen derecho por la existencia de un error en el acto impugnado ya demostrado por el particular⁴⁶³.

Y precisamente por esa vinculación, debemos configurar los contornos del supuesto en función de los límites propios ya estudiados de este criterio de la justicia cautelar.

Quizás la propia limitación del error como supuesto de suspensión sin garantías basado en la apariencia de buen derecho, viene dada por los propios límites inherentes al momento inicial del procedimiento administrativo en que normalmente se ventila la cuestión cautelar.

⁴⁶² La regla general, pues, es la no suspensión de una deuda apremiada si el recurso interpuesto pretende revisar su nacimiento o contenido por la extemporaneidad de su impugnación. Es por ello que CALVO ORTEGA denomine como *suspensión impropia* aquella suspensión derivada de la solicitud a la Administración de la rectificación de errores materiales, aritméticos o de simple hecho, consecuencia de una exigencia errónea de la deuda. CALVO ORTEGA, R., “*Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario (I) Parte General*, ob, cit., pág. 343.

⁴⁶³ En concreto y en relación al carácter automático de la suspensión de una deuda apremiada en base a errores materiales, aritméticos o de simple hecho, es cierto que dicha suspensión es fruto del ejercicio de la acción de rectificación ejercitable en cualquier momento dentro del plazo de cuatro años, según dispone el artículo 220 de la LGT. Ello permite colegir, según CHICO DE LA CÁMARA que el fundamento jurídico de dicha suspensión reside en el *fumus boni iuris*: “...En efecto, la determinación correcta de la deuda es un requisito esencial para el desarrollo regular del procedimiento de apremio, y si el deudor descubre una irregularidad en dicha determinación está legitimado a solicitar la suspensión inmediata del apremio administrativo...”. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob, cit., pág. 171.

En este sentido, en la mayoría de las ocasiones la solicitud de suspensión se presenta en la fase inicial de la tramitación del procedimiento. Es por ello que, el órgano decisor no cuenta en el momento en que debe resolver sobre la medida cautelar con el expediente completo que le pudiera ofrecer todos los elementos de juicio suficientes para constatar la existencia de dichos errores.

Como ya apuntamos al hablar de los límites del *fumus boni iuris*, la constatación de la existencia de un error de hecho debería influir inevitablemente en la validez del acto impugnado, lo que supondría *de facto* entrar a enjuiciar el fondo del asunto⁴⁶⁴.

Sin embargo, para CHICO DE LA CÁMARA, aun cuando valorar si el acto impugnado adolece de error material significa en puridad analizar el fondo del asunto, esto no sería posible mientras que no obrara en poder del Tribunal u órgano decisor toda la documentación del expediente necesaria para llegar a dicha conclusión. Es por ello, afirma dicho autor, **que la resolución sobre la medida cautelar no prejuzgará la cuestión principal, pero podrá ser tenida en cuenta a los efectos oportunos**. En definitiva, la resolución a adoptar sobre la suspensión tiene su amparo en la apariencia de buen derecho (improcedencia del acto en última instancia en base al error de hecho), “lo que confirma la necesaria presencia de este principio en la materia”⁴⁶⁵.

En cualquier caso, la propia naturaleza del supuesto de error material impide adelantar un juicio en su sentido sustantivo, ya que la doctrina expuesta veda cualquier juicio de valor interpretativo de las normas cuya aplicación no exija especiales consideraciones jurídicas,

⁴⁶⁴ Pensemos en el ejemplo ya citado en el que un error material en cualquiera de los elementos directamente determinantes de la cuota tributaria, diera lugar a una deuda tributaria superior o inferior a la que procedería. A pesar de su evidente calificación de error material aritmético de transcripción, no obstante, tendría que dar lugar a la anulación de la liquidación y no a su rectificación.

⁴⁶⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 165. Hemos de recordar a este respecto que, efectivamente es necesario el examen del expediente administrativo para poder apreciar la existencia de este error material, ya que, precisamente uno de los requisitos exigidos por la doctrina del TS es que el mismo pueda deducirse de los mismos documentos obrantes en el expediente.

lo cual desde el punto de vista de la justicia cautelar no solo no es reprochable sino elogiabile.

Todo lo cual nos lleva a su vez, a que, para poder suspender el acto sin anticipar la resolución final, esa apreciación ha de ser cuando menos indiciaria solamente. Tan solo debemos detenernos en la redacción de los artículos 224.3 y 233.5 de la LGT y de los artículos 25.21, letra b) 39.2 letra c) del RRVA, que literalmente permiten al órgano decisor suspender cuando, “aprecie que al dictarlo **se ha podido incurrir** en un error aritmético, material o de hecho”. Es decir, que la suspensión sin garantías se ampara en indicios o posibilidad real de la existencia de errores, lo que no implica una decisión definitiva.

En este sentido, recordemos que la rectificación de errores tiene un propio procedimiento en el ámbito tributario (artículo 220 LGT y artículo 13 del RRVA), por lo que, puede ser que el proceso principal sea el propio de la rectificación de errores, ya sea iniciado a instancia de parte o de oficio. Ello justificaría, a nuestro juicio, tanto la necesidad de suspender sin garantías por apreciarse dichos indicios de error material, (lo que podría corresponderse con la propuesta de rectificación a la que alude el artículo 13 del RRVA), como la necesidad de no anticipar el fondo del asunto, que no sería otro que la resolución final del procedimiento de rectificación a la que alude el artículo 220 de la LGT, y por la que se decide la existencia o no del error material, aritmético o de simple hecho. Es decir, que aun en el caso de poderse solapar el juicio incidental y el juicio principal, habida cuenta de que tenderían el mismo objeto y causa como es el error material, sería posible que, aun habiendo suspendido la deuda por apreciar su existencia, esta decisión cautelar no prejuzgara la decisión final, una vez examinado el fondo del asunto a la vista del estudio completo del expediente. Sabemos que surgen dudas en aceptar que, lo que sirvió en un primer momento para suspender sin garantías pueda rechazarse a la hora de resolver el proceso principal. Sin embargo, la necesidad de examinar a fondo el expediente y la propia previsión del artículo 13.3 del RRVA que contempla la adopción de la medida cautelar por errores materiales dentro de un mismo proceso de rectificación

de errores respecto al acto impugnado, permitirían separar ambos juicios, el cautelar y el principal con la misma causa de pedir, de forma que el primero no supusiera un anticipo del segundo.

3.) La potestad de rectificación de los errores y la carga de la prueba.

La doctrina de los errores en el ámbito tributario necesita su materialización y aplicación efectiva como supuesto específico previsto por el legislador a efectos de la suspensión sin garantías de la deuda tributaria.

Del régimen jurídico sobre la suspensión sin garantías en el ámbito tributario, parecía deducirse el carácter aparentemente potestativo para el órgano gestor que dictó el acto impugnado o para el órgano económico-administrativo de suspender su ejecución en base a los errores, aun previa demostración de su existencia por el particular. Ello frente al supuesto de la deuda en fase de apremio, donde el legislador prevé con carácter obligatorio su automatismo en caso de su acreditación.

En efecto, los artículos 224.3 o 233.5 de la LGT parecen dejar en manos del órgano decisor, la posibilidad de suspender incluso si se llega a apreciar dicho error, (*“Podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho”*).

Es decir, lo que para el órgano de resolución, tanto del recurso de reposición como de la reclamación económico-administrativo parecería facultativo, aun con indicios del error en la resolución impugnada, para el órgano de recaudación es obligado o reglado de demostrarse dicho error⁴⁶⁶.

⁴⁶⁶ Sobre este carácter automático de la invocación de las causas tasadas de impugnación de la Providencia de Apremio como motivo de suspensión sin garantías, cabe destacar cómo la doctrina justifica dicha inmediatez con la calificación jurídica de los supuestos de hecho que la motivan como de nulidad de pleno derecho.

Sin embargo, tanto el artículo 25.1 letra b) del artículo 39.2 del RRVA parecen que concretan esa previsión genérica de la ley al imponer el automatismo de la suspensión en vía de reposición y económico-administrativa respectivamente, sin necesidad de aportar garantías y sin distinguir si la deuda está o no apremiada, cuando, a solicitud del interesado, el órgano decisor aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de simple hecho.

En cualquier caso, no parece tener justificación la atribución de un carácter presuntamente potestativo a la suspensión de una deuda recurrida en reposición en base a errores materiales, y en cambio se dote del carácter reglado a la decisión sobre la suspensión de la misma deuda en vía de recaudación ejecutiva, cuando en realidad la causa por la que se solicita la medida cautelar es la misma y con la misma fuerza de convicción para el órgano decisor. Pensemos que la probabilidad de la existencia de un error material en el acto impugnado es igualmente relevante a efectos de suspender su ejecución, tanto si la deuda está recurrida en reposición o en vía económico-administrativa, y ello por la evidente apariencia de buen derecho de la pretensión del particular⁴⁶⁷.

De todo ello se desprende, al menos, una poco cuidada técnica legislativa que afecta a la articulación de esta figura como supuesto específico de suspensión sin garantías en el ámbito de revisión tributaria. Entender como facultad del órgano decisor lo que es un derecho del particular a la suspensión en caso de apreciarse la posibilidad de un error, supone introducir un elemento distorsionador, en este caso en contra del particular,

⁴⁶⁷ Por otro lado, en vía económico-administrativo nos encontramos un tratamiento aparentemente contradictorio con la suspensión automática que para la deuda apremiada ofrece el artículo 165.2 LGT. En efecto, como se verá en el análisis del procedimiento cautelar en la fase de admisión de la solicitud de suspensión, el artículo 46.2, segundo párrafo del RRVA, dispone que: “*Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración...*”. Por tanto, el carácter automático de la suspensión que se reconoce en caso de deuda apremiada, (eso sí previa acreditación del error), se niega para la deuda en la misma situación cuando de la vía de revisión económico-administrativa se trata.

vulnerando así la igualdad de armas y equilibrio de la relación administrativa que todo supuesto de suspensión sin garantías debería amparar.

Por ello, debemos partir en primer lugar del carácter obligatorio del ejercicio de la potestad de rectificación por errores materiales, aritméticos o de simple hecho por parte de la Administración.

En este sentido, SANZ RUBIALES parte de la premisa de considerar que, si bien el fundamento formal de esta potestad reside en la ley, "...el fundamento material de la potestad correctora es la necesidad de adecuación entre la voluntad de la Administración y su manifestación externa, para lo cual la Administración debe poder rectificar los errores de hecho de que adolezca la resolución"⁴⁶⁸.

Pero esa posibilidad no obsta, como dice el citado autor, para su carácter de potestad ejercitable de oficio. Frente a una doctrina anterior que afirmaba la libertad de la Administración para iniciar el procedimiento corrector, incluso tras la solicitud expresa de tercero, se acabó alzando la contraria que obliga a aquélla a rectificar los errores de los que tuviera constancia por el medio que fuera⁴⁶⁹.

Pues bien, directamente relacionado con la consideración de la potestad de rectificación como de ejercicio obligatorio, surge la cuestión relativa a la prueba exigible a efectos de acceder a la medida cautelar en base a los errores materiales de que pueda adolecer el acto administrativo.

⁴⁶⁸ SANZ RUBIALES, I., "La rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho en la jurisprudencia". *Revista española de derecho administrativo*, nº.90, 1996, pág. 304.

⁴⁶⁹ SANZ RUBIALES, I., "La rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho en la jurisprudencia", *ob. cit.*, págs. 307-308. En este sentido, la STS de 5 de diciembre de 1990, Recurso 2662/1988 (ES:TS:1990:16056), consideraba que: "(...) debiendo entenderse la expresión "podrá" (del artículo 111 de la LPA) como referida al tiempo (en cualquier momento) y a la iniciativa (de oficio o a instancia de parte), pero no a la actividad correctora, pues "... tal vocablo no otorga ni mucho menos una facultad discrecional a la Administración para corregir o no sus propios errores materiales..." (FD 1º), (...) el error padecido por la Administración al consignar equivocadamente la fecha de nacimiento del actor...debe ser subsanado y rectificado una vez advertido de oficio o a instancia de parte..." (FD 2º).

Hemos de tener en cuenta que, dentro de las reglas generales recogidas en la normativa tributaria, que imponen al solicitante un especial rigor probatorio para la suspensión sin garantías en base a los perjuicios de imposible o difícil reparación, tampoco no debe olvidarse la diferente naturaleza jurídica de la figura del error material.

En primer lugar, existen razones extrínsecas que aconsejan modular el nivel de exigencia en la probanza de esos errores por el particular a efectos de la suspensión sin garantías de la deuda.

De esta forma y como hemos apuntado *ut supra*, al no ser posible en una fase tan inicial del procedimiento constatar con total seguridad la existencia de errores de hecho en el acto impugnado, su apreciación ha de ser indiciaria. Y ello no sólo para evitar que quedara vacío de contenido como supuesto legal a efectos de su suspensión sin garantías, sino justamente para cumplir con el límite básico de no anticipar el fondo del asunto principal.

Precisamente por ello, es esencial que el nivel de exigencia de su prueba no enerve la plenitud de los efectos del error de hecho como supuesto de suspensión sin garantías. De esta forma, tanto la función de freno a la autotutela administrativa como el principio de celeridad consustancial a toda medida cautelar, igualmente podrían verse afectados si se exigieran requisitos especialmente cualificados para acreditar la existencia de un error material a efectos de la suspensión del acto.

Pero, además, existe una cuestión intrínseca a tener en cuenta en relación con el nivel del esfuerzo probatorio por el particular a efectos de la suspensión de la deuda sin garantías: **la propia naturaleza jurídica de esta figura debe delimitar el nivel de exigencia al particular en torno a carga de la prueba**⁴⁷⁰.

⁴⁷⁰ Como se ha apuntado anteriormente, si la potestad correctora se basa en la necesidad de que la Administración exteriorice adecuadamente su voluntad, esa adecuación debe servir de fundamento a su vez para la suspensión sin garantías, ya que, si un acto no es conforme a Derecho, **carece de lógica exigir**

Basta la comparación con el otro supuesto de suspensión sin garantías como es el de los perjuicios de imposible o difícil reparación para constatar el distinto tratamiento a efectos del esfuerzo probatorio que debería tener uno y otro. Evidentemente, no puede ser igual acreditar un daño de esas proporciones, y además aun no producido, que demostrar la existencia de un error que por naturaleza debe ser ostensible y además sólo de forma indiciaria. Cabe recordar que el motivo último que justificaría la suspensión lo es por causa imputable a la misma Administración, y es ésta quien no sólo no debe oponer resistencia alguna a la apreciación del error, sino que la que debe promover su rectificación.

A este respecto el TS en Sentencia de 29 de marzo de 1996, Recurso nº 7187/1990 (ES:TS:1996:1938), (ya reiterado en Sentencias de 22 de mayo de 1981 y 18 de diciembre de 1993), pone de manifiesto que la peculiaridad del error material hace que sea la Administración la que más sencillo tiene la constatación del mismo, descargando al particular de pruebas cualificadas:

“La presunción iuris tantum de legalidad de los actos administrativos tributarios no puede conducir a que, en todo caso y forzosamente, sea el administrado afectado por dichas decisiones quien se vea obligado siempre, a demostrar la inviabilidad de los indicios en que se funda la presunción, pues la jurisprudencia ha modulado tal exigencia en el sentido de excluir de la obligación probatoria... los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los elementos necesarios para ello, confirmar, con los hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume...” (Fundamento de Derecho Segundo).

Finalmente, en dicha Sentencia, el TS a la hora de valorar el esfuerzo probatorio de los errores de los actos administrativos recalca, no sólo la facilidad de su demostración a cargo del mismo que lo cometió, sino que, además, este es un sistema “...el de la

circunstancias calificadas para suspender. AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., págs. 1067 y 1208.

“facilidad”, que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas”.

En cuanto a la suspensión automática de la ejecución del acto prevista en el artículo 165.2 de la LGT para deudas en vía de apremio por errores previamente demostrados por el solicitante, surgen varias dudas en cuanto a la necesaria actividad probatoria.

En primer lugar, cuando habla de suspensión automática de la deuda en apremio previa demostración de la existencia del error, no queda claro qué se entendería por automatismo, habida cuenta de que se exige igualmente una alegación y demostración fehaciente del particular con la consiguiente labor de valoración a posteriori por el órgano decisor.

Hemos apuntado *ut supra* que este carácter de automático parecería responder en principio a la exigencia de celeridad. Pero aun suponiendo que el automatismo viniera impuesto por la situación recaudatoria de la deuda en vía ejecutiva, que, de por sí parecería exigir una decisión urgente, no demorada e inmediata sobre la suspensión, el resultado final sería el mismo, al estar condicionada la tramitación del incidente a la previa alegación, demostración y apreciación del error.

En segundo lugar, y tras lo expuesto sobre la procedencia de que sea la Administración la que promueva la rectificación de sus propios errores, cabe compartir la opinión de PONT MESTRES y PONT CLEMENTE contra la redacción por el legislador del artículo 165.2 LGT. Y en ese sentido manifiestan su rechazo a que se imponga al particular la diligencia de probar la improcedencia del apremio teniendo que acudir a una vía de revisión que conlleva, no sólo la carga de tener que adjuntar documentación demostrativa del error, sino que además probablemente deba necesitar de asistencia técnica de experto para ello. Por ello, concluyen los autores citados que, a los daños en sí mismos producidos por el

propio error, “ha de añadirse otro sumando cual es el de los gastos ocasionados en y para la demostración que la Ley exige”⁴⁷¹.

En definitiva, en el supuesto de error material, es cierto que se concilia el objetivo de celeridad en la justicia sin adelantar el juicio, ya que la doctrina del error material impide cualquier juicio de valor interpretativo de las normas cuya aplicación no exige especiales consideraciones jurídicas, lo cual se adapta a las exigencias de la justicia cautelar. No supone entrar en el fondo y da respuesta con celeridad conciliando el interés general y el particular. Aun así, el supuesto de error nos parece que no aporta apenas a la evolución de la institución, ya que su paralelismo con el *fumus boni iuris* queda algo encorsetado por los límites de la doctrina del error material.

La conclusión de todo ello es una crítica sustantiva al régimen de suspensión sin garantías tanto en vía administrativa como en vía económico-administrativa, que, pudiendo ser más expansiva en aras de conservar el equilibrio que debe inspirar toda justicia cautelar, acaba encorsetada en unos supuestos de restrictiva aplicación.

C.) Los supuestos de suspensión sin garantía en el procedimiento de apremio. Supuesto particular del concurso de acreedores.

Frente a los supuestos legales de suspensión sin garantías en vía económico-administrativa, que requieren de mayor o menor esfuerzo probatorio a cargo del particular, procede examinar aquéllas otras situaciones previstas también por el legislador de forma expresa que conducen al mismo resultado, pero que comparten el automatismo de la suspensión del acto frente a las anteriores.

⁴⁷¹ PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*. Civitas. Madrid, 1995, pág. 236.

1) Causas legales de suspensión en la vía de apremio.

En caso de que la deuda se encontrara en vía recaudatoria de apremio hablamos de un supuesto de automatismo de la suspensión sin garantía, prevista directamente por el legislador.

Dejando al margen el supuesto de los errores materiales analizado en el apartado anterior, nos centraremos ahora en el resto de supuestos de suspensión sin garantías incluidos en el artículo 165.2 de la LGT, y en concreto, los derivados del **ingreso, condonación, compensación, aplazamiento, suspensión de la deuda o prescripción del derecho a exigirla**, caracterizados por la necesidad de la inmediatez en adoptar la medida cautelar.

Cabe manifestar que dichos supuestos coinciden con una de las causas tasadas previstas por el legislador a continuación en el artículo 167.3 de la LGT para la oposición al procedimiento de apremio, cuya letra b) se refiere a, “...*la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación*”.

Por tanto, conviene advertir, en primer lugar, sobre la especialidad del procedimiento ejecutivo de apremio a efectos de su impugnación, como es la limitación de las causas de impugnación. En efecto, de lo dispuesto en el artículo 167.3 de la LGT resulta una enumeración tasada de las causas de oposición a la providencia y al procedimiento de apremio, con la finalidad de evitar que en esta vía ejecutiva se rehabiliten pretensiones impugnatorias contra una liquidación, cuando éstas pudieron ser aducidas oportunamente.

El TS ha reiterado en numerosas sentencias que la providencia de apremio es mera consecuencia del impago de la misma de la ejecutividad inmediata del acto administrativo, proclamando la desconexión de esta fase procedimental de la gestión tributaria, la recaudación, se dirige, exclusivamente, al cobro de los tributos. Y así, en la Sentencia de 13 de marzo de 2014, Recurso nº 4183/2011 (ES:TS:2014:1192) se considera que:

"Reiteradamente viene la Sala recordando (entre otras Sentencias de 12 de mayo y 13 de octubre de 2008) que el Tribunal Supremo en numerosas sentencias ha venido ratificando esta posición y declarando que:

Un elemental principio de seguridad jurídica impide la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias que puedan suscitar entre los sujetos de la relación jurídica tributaria y, en particular, determina como lógica consecuencia que iniciada la actividad de ejecución en virtud de título adecuado, no puedan trasladarse a dicha fase las cuestiones que se debieron solventar en la fase declarativa, por lo que el administrado no puede oponer frente a las correspondientes providencias de apremio motivos de nulidad afectantes a la propia liquidación practicada sino sólo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución, que se traducen en los motivos tasados de oposición determinados en los artículos 137 –luego 138- de la Ley General Tributaria y 95.4 del Reglamento General de Recaudación ".

Dicho de otro modo, en la vía de apremio no cabe interponerse recurso o reclamación que ponga en cuestión la procedencia o contenido de la obligación tributaria, al haber expirado el plazo o trámite procedimental para ello. Lo anterior se traduce en que, cualquier alegación de dicha índole en contra de los actos de recaudación ejecutiva de apremio no pueden dar lugar a la suspensión de éste, aun garantizando el pago, ya que dicha impugnación sería extemporánea al no haber sido formulada en el momento procesal oportuno, que es cuando se notifica la deuda en período voluntario de pago⁴⁷².

En consecuencia, sólo es admisible la alegación de alguna de las causas materiales o formales incluidas como motivos de impugnación del procedimiento de apremio.

⁴⁷² Todo ello, como hemos visto, con la excepción ya vista de la alegación de errores materiales, aritméticos o de simple hecho, único supuesto admitido en el que cabe suspender una deuda en apremio sin garantías en base a cuestiones afectantes directamente al contenido o procedencia de la obligación tributaria.

En función de lo anterior, procede distinguir dentro de los motivos de oposición al apremio, por un lado, los de carácter material por no concurrir el presupuesto legitimador para iniciar dicho procedimiento, ya sea por haberse cumplido la obligación o extinguido la deuda de las diversas formas admitidas en la normativa tributaria (artículo 167.3, letras a), b) y d) de la LGT).

Por su parte, los motivos formales se relacionan, no con la deuda en sí misma considerada ni con la obligación tributaria de la que deriva, sino más bien con la regularidad formal del título ejecutivo o providencia de apremio, incluyéndose aquí la falta de notificación de la liquidación o el error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada, (artículo 167.3, letras c) y e) de la LGT)⁴⁷³.

Mención especial merece el examen de las causas de oposición al apremio de la letra b) del artículo 167.3 de la LGT relativas a la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación, causas, como hemos dicho, afectantes al propio presupuesto legitimador del inicio del apremio. La Sentencia del TS de 28 de abril de 2014, Recurso de casación nº 4900/2011 (ES:TS:2014:1737), ve como posible justificación de este motivo de oposición a la providencia de apremio, **el evitar la posibilidad de que la Administración tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en la vía económico-administrativa, respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto sobre esa suspensión.** Y ello porque se conculcarían los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la CE, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la

⁴⁷³ En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA considera sin embargo que ésta última causa de impugnación por error u omisión de la providencia de apremio, como motivo de nulidad del procedimiento no daría lugar a la suspensión del mismo sino a una simple paralización afectante sólo al acto en cuestión. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 169.

actividad administrativa al control de legalidad (“...Tal vez por ello, el artículo 167.3 de la Ley General Tributaria de 2003 contempla, en la letra b), como uno de los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y «otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación”), (Fundamento de Derecho Segundo).

No obstante, lo primero que surge al valorar dichos supuestos como causas de adopción de la medida cautelar sin garantías es su carácter inmediato y automático de suspensión de la deuda apremiada sin mediación de garantía. En ello, algunos autores han querido **ver la especial calificación jurídica de los presupuestos de hecho que la motivan, en concreto, como causa de nulidad de pleno derecho del inicio del procedimiento de apremio**, siendo un trasunto de la aplicación del actualmente vigente artículo 117.2, letra d) de la LPACAP⁴⁷⁴.

Por lo demás, a dicha inmediatez puede coadyuvar el hecho de que los supuestos citados tengan en común el basarse en circunstancias de hecho fácilmente comprobables de los documentos obrantes en el expediente que no exigen de especiales valoraciones jurídicas, a imagen y semejanza de los supuestos de errores materiales, aritméticos o de simple hecho.

En cualquier caso, la suspensión automática e inmediata de una deuda en apremio por los motivos citados significa el reconocimiento por el propio legislador de unos supuestos de

⁴⁷⁴ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., págs. 1065-1066. También comparten dicha opinión PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES para los cuales dicha especial atención del legislador se fundamenta en que, “...los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio afectan al presupuesto material de la misma y provocan su nulidad radical, pues cuestionan... la propia existencia y necesidad del período ejecutivo”. PEÑA ALONSO, J.L., y CORCUERA TORRES, A., *La Reforma de la Ley General Tributaria*. Editorial McGraw-Hill Interamericana de España. 1995, pág. 229.

En igual sentido ya se había pronunciado el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid al considerar que todos estos supuestos no determinan la simple paralización temporal de la ejecución, sino la propia extinción de la vía de apremio. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 3º, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Madrid, 1975, pág. 287.

quiebra del privilegio de la autotutela administrativa y de su fundamento de la presunción de validez del acto en su versión más radical: la expulsión del acto del orden jurídico, en cuyo caso, al no existir es evidente que decaen su eficacia y ejecutividad inmediatas (SSTS de 9 de junio de 1982 y de 26 de septiembre de 1984). Además de suponer un ataque a la manifestación más significativa del principio de ejecutividad del acto administrativo como es el ejercicio de la potestad de apremio sobre el patrimonio del deudor.

Por tanto, como puede observarse, detrás de dicha causa de la suspensión automática del acto de apremio como es la nulidad de pleno derecho, se encuentra uno de los criterios tradicionales de la justicia cautelar como es la apariencia de buen derecho. En efecto, a falta de mayor reconocimiento expreso por el legislador más allá de los errores materiales que acabamos de estudiar, lo cierto es que es la nulidad de pleno derecho del acto es uno de los supuestos que la doctrina jurisprudencial ha admitido tradicionalmente para el acceso de la suspensión del acto sin garantías en base al *fumus boni iuris*.

A este respecto, sobre las causas del artículo 167.3 de la LGT cabe afirmar la apariencia del buen derecho del solicitante de la suspensión de una deuda en ejecutiva que se hubiera extinguido por su previo pago, condonación o compensación, causas todas ellas de desaparición sin más de la deuda. El mismo efecto justificativo de la suspensión cabría predicar del aplazamiento o de la propia suspensión previa de la deuda, situaciones suficientes por sí mismas para no ejecutar una deuda por falta de los mismos presupuestos legitimadores del procedimiento de apremio.

Ahora bien, la misma conclusión sobre las causas de nulidad creemos que podría extraerse si la apreciación de dichas circunstancias en lugar de referirse a una deuda apremiada lo fuera respecto a una deuda que aun estuviera en período recaudatorio voluntario. Dicho de otro modo, la apariencia de buen derecho que existe en esos supuestos previstos de suspensión automática no parecería depender de la situación recaudatoria de la deuda, la cual influiría en todo caso en la necesidad de inmediatez por la fase ejecutiva en que se encontrara la deuda, como ya hemos apuntado.

Asimismo, resulta de interés analizar el régimen de la suspensión específico previsto respecto de una de las instituciones en materia recaudatoria con una de las regulaciones más detalladas que existen en este ámbito de gestión tributaria y que no es otro que el de **los aplazamientos y fraccionamientos de pago de las deudas**.

En primer lugar, debemos poner de manifiesto la diferencia entre la suspensión del acto tributario como concepto jurídico en sí mismo y las figuras del aplazamiento y fraccionamiento, que responden a una causa y finalidad distinta, aunque luego converjan en el supuesto de dispensa de garantías.

Para un sector cualificado de la doctrina, la suspensión implica un cierto grado de incertidumbre respecto a la validez y eficacia del acto administrativo, cuestión que no se plantea con las figuras del aplazamiento y fraccionamiento, en donde es la forma de recaudación de la deuda la que se ventila, no ésta en sí misma.

En efecto, en opinión de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA el aplazamiento lleva implícito que el acto de liquidación tributaria es válido, eficaz y susceptible de adquirir la condición de firme, afectando sólo a la satisfacción de la deuda, (es la consumación del acto la que se somete a plazo). Mientras, la suspensión es propia de cualquier procedimiento cuyo fin es resolver sobre la validez del acto administrativo. Como gráficamente lo explica el citado autor, la suspensión opera en el ámbito de los procedimientos de revisión o “contenciosos”, y el aplazamiento en procedimientos “recaudatorios”. Además, la suspensión opera como fase previa del aplazamiento, ya que la presentación de la solicitud impedirá el inicio del período ejecutivo en tanto recae acuerdo sobre el aplazamiento solicitado, (artículo 65.5 de la LGT)⁴⁷⁵.

Prueba del diferente ámbito en el que se mueven ambas instituciones, es que el artículo 46.8, (introducido por el apartado siete del artículo único del R.D. 1071/2017, de 29 de

⁴⁷⁵ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Suspensión versus aplazamiento de los actos tributarios”. *Revista de Derecho Fiscal*, n.º. 2/1994, págs. 248-249.

diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio), veda la posibilidad de tramitar siquiera una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento cuando el obligado al pago hubiera presentado una solicitud de suspensión al amparo de lo dispuesto en la normativa aplicable en materia de revisión en vía administrativa, tramitándose ésta última y archivando aquélla.

Partiendo de la diferente configuración normativa, cabe destacar otra diferencia entre la solicitud de suspensión de un acto que se recurre y una solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento.

En este sentido, el artículo 82 2 de la LGT establece la dispensa de garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago:

“a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.”

Del examen de estos supuestos de dispensa de garantías en aplazamientos y fraccionamientos se desprenden varias conclusiones dignas de mención:

- La posibilidad de no exigir garantía sólo en función de la cuantía de la deuda.
- La coincidencia en el supuesto de existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, pero subordinado a la carencia de bienes suficientes para garantizar la deuda. Es relevante que el legislador haya concretado el concepto jurídico indeterminado, es decir, en qué consisten los perjuicios citados, especificando lo

que no hace a la hora de regular el instituto de la suspensión de los actos tributarios: afectación sustancial de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica.

- Resulta significativa la diferencia del supuesto presente en el ámbito de la suspensión sin garantía de deudas apremiadas con el de los errores materiales, habida cuenta de que en los aplazamientos o fraccionamientos no se pone directamente en discusión la procedencia de la deuda, como ya hemos comentado.

Lo que sin duda llama la atención en la comparativa con la suspensión de la ejecución de un acto tributario sin garantías es la fijación en los aplazamientos o fraccionamientos de un límite cuantitativo para su dispensa.

No obstante, hemos de tener en cuenta los distintos fundamentos que tienen, tanto la solicitud de suspensión de un acto que se recurre como una solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento, dándose la circunstancia de que fuese más difícil obtener la suspensión inmediata de la ejecutividad de un acto recurrido cuya legalidad por tanto se está cuestionando, que la de un acto administrativo cuya legalidad en principio no se discute, como ocurre cuando se solicita un aplazamiento o fraccionamiento (STC 30/1994, de 27 de enero de 1994).

La posibilidad de que se pueda conceder un aplazamiento sin garantía sólo por cuestión del importe no se justifica muy bien con la ausencia de dicha ventaja cuando lo que se está dilucidando es la conformidad a derecho o no del mismo acto para el que se ponen tantas trabas para su suspensión sin garantía.

2) Suspensión y concurso de acreedores.

a.) Planteamiento.

El régimen de suspensión del acto administrativo, y en particular en el ámbito tributario viene marcado por la equilibrada tensión entre el principio constitucional de eficacia administrativa, que defiende el interés público o general a la realización del crédito

público, y el derecho del particular a la tutela judicial efectiva y poder defenderse sobre la procedencia de la deuda que se reclama.

Un equilibrio en la relación jurídico-tributaria, entre particular y Administración que necesita de una redefinición cuando la deuda se encuentra inmersa en un proceso colectivo y universal como es el proceso concursal, en el que el acreedor público ha de defender su crédito frente a otros, y en donde prima la finalidad de dar satisfacción a la generalidad de los acreedores por encima de cualquier otra circunstancia.

Por tanto, cuando los créditos tributarios están afectados por un procedimiento concursal, en el que la Administración concurre con otros acreedores, cabe plantearse cuál es el papel que las medidas cautelares pueden desempeñar para asegurar y no malograr el objetivo final de la satisfacción colectiva de los créditos.

Hemos de tener en cuenta que si la justicia cautelar tiene como criterio principal asegurar la finalidad legítima del recurso del particular, matizado siempre con debida la ponderación de intereses en juego, dentro de un proceso concursal las medidas cautelares tienen otra finalidad. Ya no es tanto asegurar el futuro contenido de un fallo en un proceso de revisión donde se cuestiona la procedencia de la deuda, sino ordenar un proceso de finalidad esencialmente recaudatoria donde no se cuestiona la deuda, sino como satisfacerla ante un colectivo de acreedores. Por ello, **evitar ejecuciones singulares, incluidas las de la Administración resulta clave para la consecución del objetivo final, y la suspensión como medida que genéricamente nace para oponerse a la ejecución del acto o deuda puede jugar un papel significativo.**

En este punto, procede reflexionar sobre la esencia del proceso concursal en el que se intenta dar satisfacción al interés de una colectividad de acreedores frente a las individualidades, como solución más justa y positiva. Dichas acciones singulares han de quedar relegadas ante un procedimiento universal, ya que, si tuvieran carácter ejecutivo

sobre el patrimonio del deudor concursado, las posibilidades de continuidad de la actividad empresarial y las de cobro de los créditos quedarían seriamente afectados⁴⁷⁶.

Por tanto, y en lo que interesa en nuestro ámbito de la justicia cautelar, la situación concursal supone un freno a la ejecutividad de las deudas, tributarias o no, que, a modo de medida cautelar intenta preservar la posibilidad de satisfacción final y colectiva de los créditos, cuyo régimen jurídico puramente mercantil es ajeno al ordenamiento administrativo y tributario, y al que, sin embargo, afecta directamente.

Es por ello que procede con carácter preliminar el estudio de la concurrencia de los procedimientos concursal y administrativo y su trascendencia respecto a la ejecutividad de las deudas tributarias, en concreto, en cuanto a la continuidad de los apremios administrativos.

Seguidamente, abordaremos cómo puede influir la situación concursal en las deudas de la concursada a efectos de la adopción de medidas cautelares, y cómo el proceso concursal puede servir de justificación para la suspensión sin garantías, y en concreto, en base a los perjuicios de imposible o difícil reparación y la valoración ponderada y circunstanciada de todos los intereses en conflicto.

No cabe negar el interés de esta materia, acrecentado en momentos de impacto de la crisis económica, con su secuela derivada en la proliferación de los procedimientos concursales, y con efecto directo en los derechos de la Hacienda Pública, por lo que los intereses públicos junto con los privados del resto de los acreedores pueden verse afectados.

⁴⁷⁶ FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores*". Editorial Thomson Reuters, Aranzadi. Navarra, 2014., pág. 153.

b.) La Ley Concursal y Ley General Tributaria: El apremio administrativo en el concurso de acreedores.

Con carácter preliminar debemos referirnos a la entrada en vigor el 1 de septiembre de 2020 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, publicado en el BOE núm. 127, de 07/05/2020 (TRLR). Como veremos, este nuevo marco normativo no introduce sustanciales cambios en orden a los procedimientos administrativos de ejecución en el ámbito concursal respecto a la normativa anterior, la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC). Más bien viene a reforzar las atribuciones de los jueces concursales respecto a dichas actuaciones singulares tributarias de ejecución, que ya venían siendo apuntadas por la doctrina jurisprudencial.

Dicho lo anterior, y respecto a la cuestión a la concurrencia de procedimientos, concursal y tributario, el artículo 142.1 del TRLR, (anterior 55 de la LC en su redacción por Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la LC), **establece la regla general de paralización de ejecuciones individuales, incluyendo los apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.**

No obstante, el nuevo artículo 144 en su inciso primero, (anterior apartado 2 del artículo 55), **establece la posibilidad de que el procedimiento de apremio en el que se hubiera dictado diligencia de embargo pudiera continuar, aun iniciadas ya las actuaciones concursales**, pero con los siguientes requisitos: - que se hubiera producido con anterioridad a la fecha de declaración del concurso; - que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor; - y que se incorpore necesariamente a las actuaciones o al procedimiento correspondiente el testimonio de la resolución del juez del concurso que declare esa falta de necesidad del bien objeto de embargo para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

La diferencia respecto al artículo 55.2 de la LC es la referencia que en este se hacía como *dies ad quem* o límite temporal para la continuación de esos procedimientos de ejecución

a la fecha de aprobación del Plan de liquidación como momento límite para continuar procedimientos de ejecución cuya diligencia de embargo se haya dictado antes de la declaración de concurso. En cambio, la nueva regulación sustituye ese límite temporal por la mera mención a la resolución judicial sobre la innecesariedad de los bienes que acabamos de exponer. Es decir, parece que esa resolución del juez, no es sólo requisito de continuación de los apremios con diligencias de embargo anteriores a la declaración de concurso, sino que parece también marcar el momento a partir del cual procede la prosecución, mientras que antes la norma fijaba claramente los efectos en la aprobación del Plan de Liquidación.

Sin embargo, los efectos de la aprobación del Plan de liquidación, firme o no, sí se plasman sobre esos procedimientos singulares que hayan podido continuar tras la declaración de concurso en los términos del apartado 1 que acabamos de ver. Dicho límite temporal se mantiene, al menos cuando no se hubieran culminado con la enajenación de los bienes o derechos o con la publicación de los anuncios de subasta del bien o derecho embargado (artículo 144.3). Sólo en ese caso, estas actuaciones y procedimientos de ejecución que habían podido proseguir quedarán sin efecto.

Seguidamente, el artículo 143.1, (apartado 2 del antiguo artículo 55 de la LC), **fija la fecha de declaración del concurso**, a partir de la cual quedan paralizadas todas las actuaciones que se hallaran en tramitación, *“sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos”*. Entendemos que con la salvedad de aquéllos que hayan podido continuar en los términos del artículo 144.1, es decir, que se trate de diligencias de embargo anteriores a la declaración de concurso y una vez dictada resolución del juez concursal.

Lo anterior debe completarse con las referencias de los artículos 589.1 y 591.2 del TRLC que incorporan asimismo las previsiones contenidas en el artículo 235.2 LC sobre la **suspensión de ejecuciones en curso y prohibición de inicio de nuevas ejecuciones, cuando el deudor haya iniciado los trámites para alcanzar un acuerdo extrajudicial**

de pagos; siendo en este caso indiferente que los bienes ejecutados sean o no bienes necesarios para la actividad empresarial o profesional del deudor.

Por su parte, el artículo 248 (antiguo artículo 84.4) establece sobre las Ejecuciones relativas a créditos contra la masa que, *“Las ejecuciones judiciales o administrativas para hacer efectivos créditos contra la masa solo podrán iniciarse a partir de la fecha de eficacia del convenio”*. El régimen anterior fijaba esa fecha desde la aprobación del Plan de liquidación o pasado un año desde la declaración de concurso, y actualmente sólo hace referencia a la eficacia del convenio.

Una referencia a los efectos del inicio de la fase de liquidación sobre las ejecuciones singulares la encontramos en el artículo 149 en cuanto a las garantías reales”, y que confirma que,

“La apertura de la fase de liquidación producirá la pérdida del derecho a iniciar la ejecución o la realización forzosa de la garantía sobre bienes y derechos de la masa activa por aquellos acreedores que no hubieran ejercitado estas acciones antes de la declaración de concurso o no las hubieran iniciado transcurrido un año desde la declaración de concurso”.

Además, según el artículo 411, una vez abierta la fase de liquidación y durante su tramitación seguirá siendo de aplicación las normas sobre los efectos sobre las acciones y procedimientos ejecutivos que se acaban de mencionar, lo que parece confirmar la imposibilidad de iniciar ejecuciones más allá del inicio de la fase de liquidación.

En cualquier caso, entendemos que **el TRLC no altera los efectos que la mencionada Ley 38/2011, de 10 de octubre tuvo sobre la modificación obligatoria y simultánea de la normativa fiscal prevista contenida en la Ley General Tributaria, en el mismo sentido de limitar por vía singular la potestad ejecutiva de la Administración.**

En concreto, el art. 164.1 de la LGT respecto a la concurrencia de la ejecución administrativa con procesos o procedimientos concursales o universales, que impide esa ejecución singular autónoma de las deudas tributarias, incluso apremiadas, establece

sobre la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento, que “...el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso”.

Por su parte, el artículo 164.2 llega a igual conclusión, dada su remisión global a la LC: en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la LC, (hay que entenderla referida al actual TRLC) y, en su caso, en la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Ello no impedirá que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, o bien se tratara de créditos contra la masa.

Finalmente, el artículo 77.2 de la LGT dispone, aun para una fase distinta y más avanzada del procedimiento colectivo, que “en caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta quedarán sometidos a lo establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

Por su parte, la vinculación entre ambas normativas es confirmada por la doctrina jurisprudencial. Y así, según la Sentencia nº 711/2014 de la Sala de lo Civil del TS de 12 diciembre 2014, Recurso 2500/2013 (ES:TS:2014:5408), una interpretación sistemática del art. 84.4 LC respecto de los créditos contra la masa, aun tras la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, determina que **no cabe iniciar ejecuciones separadas por créditos contra la masa una vez abierta la fase de liquidación**⁴⁷⁷.

⁴⁷⁷ Según dispone en el Fundamento de Derecho Octavo:

“Esta norma responde a la lógica de que, si el concurso de acreedores entra en la fase de liquidación, haya una única ejecución universal de todo el patrimonio del deudor concursado para que pueda asegurarse el pago de los créditos conforme a las reglas legales de preferencia de cobro previstas

En términos generales, el nuevo TRLC *mutatis mutandis* mantiene dicha postura, al reproducir, con las salvedades apuntadas, las previsiones del artículo 55.2 en el artículo 144.1, y del artículo 84.4 en el artículo 248, con la salvedad en este último de la eliminación de la referencia a la apertura de la fase de liquidación.

En ese sentido, podemos afirmar que el legislador ha adoptado en el TRLC la línea que ya se había marcado en la Sentencia nº 376/2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TS de 20 de marzo de 2019, recurso nº 2020/2017 ES:TS:2019:968). Y así, teniendo en consideración que la cuestión suscitada consistía en determinar “si, una vez en vigor la reforma llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, en los artículos 84.4 de la LC y 164.2 de la LGT, la Administración puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa”, ha procedido a declarar lo siguiente:

“La interpretación conjunta del artículo 164.2 LGT con relación a los artículos 55 y 84.4 de la LC, determina que, una vez abierta la liquidación, la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración del concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal” (Fundamento de Derecho Sexto)⁴⁷⁸.

para acreedores tanto concursales como contra la masa, (...) Lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas”.

⁴⁷⁸ La Resolución 00217/2018/00/00, Vocalía Duodécima del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 26 de febrero de 2019, había llegado a la conclusión de que, no era posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, de conformidad con la doctrina del TS (Sentencia ya citada de 12 de diciembre de 2014).

Sin embargo, es a partir de la Resolución nº 00/00303/2017/00/00, de 24 de septiembre de 2019, donde el TEAC formaliza el **cambio del criterio** mantenido hasta entonces de que, el artículo 55 de la Ley Concursal -tanto en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 38/2011 como en la redacción actualmente vigente- no impedía que la Administración Tributaria pudiera dictar providencias de apremio a deudores declarados en concurso de acreedores siempre y cuando se tratara de créditos tributarios contra la masa, ya que así lo disponía, tanto el artículo 84.4 Ley Concursal como el 164.2 de la Ley General Tributaria" en resoluciones RG 4587-14 y 4926-16.

Como apuntó algún sector de la doctrina anterior al TRLC, con la aprobación del Plan de Liquidación deja de ser útil a la Administración la excepción a la regla general, debiendo suspenderse el procedimiento administrativo de apremio al perder la preferencia frente al concursal. Según esta postura, a partir de la fecha de la aprobación del Plan de liquidación, el apremio se sujetaba a la regla general del artículo 55 LC, como era la suspensión de ejecuciones singulares⁴⁷⁹.

No obstante, dicha postura conforme a la LC, deberá ser sujeta a matización con la previsión del nuevo TRLC del artículo 144 como ya hemos apuntado, al omitir la referencia a la aprobación del Plan de liquidación como fecha límite para proseguir ejecuciones por diligencias de embargo anteriores a la declaración de concurso, señalando la dependencia de la continuación de los procedimientos de apremio respecto al momento de dictarse resolución del juez del concurso que declare que un bien o derecho concreto que hubiese sido objeto de embargo no es necesario para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Frente a ello, y como consecuencia de la Sentencia ya citada del TS de 20 de marzo de 2019, debe cambiar dicha postura, de forma que, estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse las providencias de apremio aquí impugnadas, y sin que conste haberse planteado por parte de la Administración tributaria incidente concursal alguno ante el juez del concurso para instar el pago de sus créditos contra la masa, procede, de acuerdo con la jurisprudencia expuesta, declarar la estimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia, y anular las providencias de apremio.

La nueva redacción del artículo 248 del TRLC limitando el inicio de las ejecuciones judiciales o administrativas para hacer efectivos créditos contra la masa al momento de la firma del convenio, resuelve definitivamente la equívoca redacción del antiguo artículo 84.4 de la LC que admitía dicho inicio hasta incluso la apertura de la fase de liquidación, lo cual dio lugar a esa originaria postura del TEAC luego rectificadas.

⁴⁷⁹ Dicha postura era mantenida por FRAILE FERNÁNDEZ para quien, con la anterior LC, la aprobación del plan de liquidación impedía la continuación de cualquier apremio administrativo en el estado en que se encontrara, tanto si la Administración aún no había ejercido su derecho de ejecución separada, como si su ejercicio estuviera en tramitación. Lo contrario significaría permitir a la Administración continuar la ejecución separada de los bienes trabados, con la consiguiente distorsión que supondría para la elaboración del Plan de Liquidación. FRAILE FERNÁNDEZ, R. *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores*, ob. cit., págs. 192-193. Cit. MARTÍNEZ GINER, L.A., *Concurso de Acreedores y Derecho Tributario*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 140-141.

En cualquier caso, y poniendo en relación el proceso concursal con las causas de oposición al apremio administrativo, el artículo 170.3 letra d) de LGT establece como causa de oposición a la diligencia de embargo la previa suspensión del procedimiento recaudatorio. Y dicha suspensión, desde la normativa concursal, sólo se produce respecto a aquellos apremios administrativos que no cumplen lo establecido en el artículo 144 del TRLC (artículo 55.2 de la LC). Esto es, cabrá oponerse a la diligencia de embargo en virtud de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que dicha diligencia se hubiera dictado tras la declaración del concurso, y siempre que los bienes objeto de embargo resultasen necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Por lo que, *a sensu contrario*, los apremios que cumplieran dichos requisitos, no quedarían afectados por la paralización de dicha declaración⁴⁸⁰.

Desde el punto de vista estrictamente competencial, los órganos llamados a conocer la suspensión remiten la solicitud a la Jurisdicción Mercantil. Y así, la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 1 de octubre de 2013, expuso:

“En relación con la cuestión competencial planteada, este Tribunal tiene dicho en Sentencia de 25 de junio de 2007, y ha reiterado en la Sentencia de 24 de octubre de 2012, que el principio de universalidad que establece la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, atribuye jurisdicción exclusiva y excluyente al Juez del concurso, con desplazamiento del competente primariamente —sea jurisdiccional o, en su caso, administrativo—, exclusividad que se funda en razones de economía procesal y de eficacia respecto al proceso universal abierto, aunque exige una interpretación

⁴⁸⁰ FRAILE FERNÁNDEZ, R. *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores*, ob. cit., pág. 231.

En cuanto a la doctrina de los Tribunales Económico-administrativos, cabe citar, entre otras, la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid de 25 de noviembre de 2015 (Reclamación nº 200/2003/0540), según la cual, nada impide a la Administración dictar providencia de apremio y exigir los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso. Asimismo, las deudas anteriores a dicha declaración deberán ser comunicadas a la administración concursal para su cobro por los procedimientos previstos en la legislación concursal. *Tributos Locales*, nº 126, 2016, pág. 130.

estricta en cuanto supone una excepción al principio de improrrogabilidad de la jurisdicción de otros Tribunales y en relación con la Administración, siendo un límite a su prerrogativa de autotutela. Una vez liquidado por el Ayuntamiento..., una vez ya declarado el concurso e, incluso finalizada la fase común de procedimiento concursal y abierta la fase de liquidación, el Ayuntamiento se ha considerado competente para adoptar por sí mismo medidas de ejecución de unos bienes del concursado, en un procedimiento de ejecución separado y externo al procedimiento concursal en un momento posterior al concurso. Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 55 y 56 de la Ley Concursal, la vis atractiva del procedimiento concursal se extiende también a la fase de ejecución de las deudas, y por ello ha de realizarse, como defiende el Juez de lo Mercantil y también estima el Ministerio Fiscal, dentro del procedimiento concursal y de la ejecución colectiva del patrimonio de la concursada, materia que sólo corresponde decidir al Juez del Concurso, al que corresponde calificar ese crédito y decidir sobre su ejecución”⁴⁸¹.

Cuestión distinta es si el Juez del concurso puede declarar la nulidad de las actuaciones en un procedimiento de apremio y subsiguiente embargo abierto al concursado por la Administración Tributaria antes de la declaración del concurso. Advirtamos el matiz importante respecto a la competencia. Y la respuesta ha de ser necesariamente negativa ya que, como hemos apuntado *ut supra*, en el proceso concursal no se cuestiona la deuda sino como satisfacerla ante un colectivo de acreedores.

En efecto, el artículo 52.2 del TRLC (antiguo artículo 8.3º de la LC), dispone que el juez de lo Mercantil **es competente de forma exclusiva y excluyente para resolver en**

⁴⁸¹ Cit. RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., “Fundamentos de casación”, *Actualidad Administrativa*, nº.8, Quincena del 16 al 30 Abril de 2011, tomo 1, Editorial LA LEY, pág. 1021. En la misma línea ya se habían pronunciado la Resolución nº 00/2365/2011 del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de octubre de 2011(Fundamento de Derecho Tercero), y la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2012, Recurso nº 2392/2012 (ES:TS:2012:8600) (Fundamento de Derecho Segundo).

materia de ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado⁴⁸².

Lo anterior ha de ponerse en relación con el artículo 54 del TRLC que atribuye al Juez concursal la competencia exclusiva y excluyente para adoptar “toda medida cautelar que afecte al patrimonio del concursado”, así como con el artículo 18 que señala que, a petición del solicitante del concurso, el juez podrá adoptar las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar la integridad del patrimonio del concursado.

Es de interés señalar que el párrafo 2 del artículo 54 extiende la competencia del juez concursal en materia de medida cautelares para acordar la suspensión de medidas que pudiera haber adoptado por otros tribunales o autoridades administrativas, cuando considerase que pudieran ser un perjuicio para la adecuada tramitación del concurso. Lo cual supone confirmar la extensión de la jurisdicción y competencia del juez concursal en todo aquello que afectase al fin último de todo proceso concursal como es la satisfacción de los acreedores.

Y ello sin ejercer su competencia en el ámbito estricto de la procedencia y conformidad o no a Derecho de los créditos públicos, sujetos a sus propios procedimientos de revisión tributaria, ajenos al juez concursal.

En efecto, cualquier oposición a la providencia de apremio, diligencia de embargo o cualquier otro acto tributario habrá de realizarse ante la autoridad administrativa competente⁴⁸³.

⁴⁸² En concreto dicho precepto dispone que, “*La jurisdicción del juez del concurso es exclusiva y excluyente para conocer de las siguientes materias:*

(...) 2.ª Las ejecuciones relativas a créditos concursales o contra la masa sobre los bienes y derechos del concursado integrados o que se integren en la masa activa, cualquiera que sea el tribunal o la autoridad administrativa que la hubiera ordenado, sin más excepciones que las previstas en esta ley.”

Por tanto, el TRLC mantiene la previsión instaurada con la entrada en vigor de la LC, de que la Administración carece de potestad para practicar por sí y a través del procedimiento de apremio, medidas cautelares que deberán ser solicitadas, en su caso, al juez del concurso.

Así se plasma en la citada Sentencia nº 3/2014 del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 26 de junio de 2014 recaída en el Conflicto de jurisdicción nº 5/2014 (JUR 2014, 192845), suscitado entre el Juzgado de Primera Instancia n.º 8 y Mercantil de León y la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Castilla y León. En dicho procedimiento, el Juez del concurso acordó la nulidad de las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Tributaria en un procedimiento de apremio que se inició antes de la declaración del concurso, y sin que hubiera mediado pronunciamiento judicial sobre la necesidad del crédito para la continuidad de la actividad y su puesta a disposición para su integración en la masa del concurso, que impidiera la continuidad del procedimiento de apremio.

El Tribunal dirimente concluye que, *“La competencia cuestionada en este conflicto para declarar la nulidad de los embargos y actos de apremio administrativos acordados corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”*, (Fundamento de Derecho Tercero).

Finalmente, y en cuanto a los posibles efectos suspensivos que, respecto al proceso concursal, pudieran derivarse de un procedimiento de revisión tributaria contra los actos de ejecución administrativa, en realidad difícilmente serían significativos. Y ello debido a la limitación de las causas de suspensión sin garantías que pudieran ser alegadas por la Administración concursal o el concursado según los artículos 224 y 233 de la LGT. En efecto, dichos preceptos relativos al recurso de reposición y reclamación económico-administrativa sólo admiten la suspensión sin garantías por errores materiales, aritméticos o de simple hecho, y en el caso de la segunda, además por la acreditación de daños de imposible o difícil reparación⁴⁸⁴.

⁴⁸³ FRAILE FERNÁNDEZ, R., *“La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores”*, ob. cit., pág. 234-235.

⁴⁸⁴ Según FRAILE FERNÁNDEZ, con carácter general el procedimiento administrativo de apremio sigue su curso a pesar del recurso o reclamación debido a la excepcionalidad del supuesto de existencia de errores

En cuanto a los efectos de la suspensión automática con aportación de garantía de las deudas en el proceso concursal, podrían causar posibles distorsiones en el mismo al incorporarse un tercero, fiador o avalista, que podría frustrar los derechos y expectativas de los restantes acreedores. Esta circunstancia hace que el criterio de ponderación de intereses de terceros de la justicia cautelar en vía contencioso-administrativa cobre significación cuando se está inmerso en un proceso concursal. De ello hablaremos a continuación al hablar de la vinculación de la situación del concurso con los criterios tradicionales del proceso cautelar.

En conclusión, todo aquello directamente relacionado con la procedencia de la deuda desde el punto de vista sustantivo se ventila por los cauces tradicionales de revisión administrativa y tributaria ante los órganos decisorios de la Administración; mientras que la efectividad de la ejecutividad de los créditos, tributarios o no, queda a expensas del proceso concursal y de la decisión del juez mercantil.

Vemos pues, un cierto paralelismo, *mutatis mutandis*, entre el proceso principal, donde se ventila la procedencia de la deuda y el juicio cautelar tendente a dilucidar la suspensión de la ejecutividad de dicha deuda.

Y dicho paralelismo del proceso de revisión tributaria y el proceso concursal se convierte en una identidad desde el momento en que se abre la pieza incidental cautelar en el proceso principal, la cual comparte con el procedimiento concursal los fines de la no ejecución de la deuda.

materiales, a lo que nosotros añadimos la dificultad de acreditar los perjuicios. Para la autora citada, dicha circunstancia hace que no se aprecie utilidad en plantear estos medios de oposición con el único fin de retrasar una ejecución que se prevé inevitable: "...Es decir ni el concursado, ni la administración concursal, conseguirán a través de artimañas procesales que el recurso contra la diligencia de embargo retrase la ejecución efectiva el tiempo suficiente para que se abra el período de liquidación". FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores*", ob. cit., pág. 235.

c.) Vinculación del proceso concursal y el proceso cautelar.

Tanto el procedimiento concursal como el proceso cautelar en el seno de un procedimiento administrativo o judicial de revisión tributaria, tienen un punto en común, y que en el primero funciona como medio, mientras que en el segundo es un fin en sí mismo: la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de contenido económico, y, en general la suspensión de toda actuación singular de ejecución de deuda de la concursada. De esta forma, la situación concursal incide justamente en el atributo del acto administrativo directamente afectado por la suspensión como es el de su ejecutividad.

Es por ello que, cabe plantearse hasta qué punto puede alegarse la existencia de un proceso concursal como fundamento de la suspensión sin garantía de las deudas tributarias de la concursada. Para ello hemos de indagar qué criterios tradicionales de la justicia cautelar pueden ser invocados a resultas de la situación concursal del deudor, y cómo ésta puede influir en la decisión sobre la adopción de las medidas cautelares.

Como se ha apuntado *ut supra*, el fin principal del proceso concursal es el de satisfacer los intereses colectivos, lo cual coincide con la necesidad de ponderar todos los intereses en conflicto, y que han de ser valorados circunstanciadamente a la hora de adoptar una medida cautelar.

Y aquí radica, a nuestro juicio, la vinculación entre el fin del proceso concursal con uno de los criterios de adopción de las medidas cautelares: ponderar los intereses en juego, teniendo en cuenta los derechos e intereses legítimos de las partes del proceso concursal, e incluso de terceros, y sin ignorar la valoración sobre los efectos concursales ya creados, también bajo tutela judicial.

Es por lo que, la adopción de medidas cautelares no puede servir para alterar la situación de equilibrio entre los créditos que en dicho procedimiento concursal se haya establecido. Y la única excepción a ello debería pasar por justificar tal alteración como medio idóneo y proporcional para salvaguardar los fines propios del proceso concursal.

Dentro del juego de intereses que han de ser ponderados en el proceso concursal, (ponderación que igualmente ha de tenerse en cuenta para adoptar una medida cautelar), el tratamiento de los créditos públicos ocupa un papel singular derivado de su consideración de créditos con privilegio general del artículo 280 del TRLC (anterior artículo 91.4 de la LC). No obstante, hay autores que consideran justo y adecuado que la responsabilidad financiera que se exige a los particulares en el concurso sea igualmente exigible a la Administración⁴⁸⁵.

Además, ha de tenerse en cuenta que es el propio interés público el que también está presente en la toma de decisiones en el proceso concursal. Pensemos, por ejemplo, que, aunque el fin esencial del concurso es la satisfacción de los acreedores, no es menos cierto que la posibilidad de conservación de la actividad profesional o empresarial del concursado por medio del convenio contribuiría a satisfacer a los acreedores y también al interés público representado por la viabilidad de la empresa y la riqueza económica y social que ello conlleva⁴⁸⁶.

⁴⁸⁵ A juicio de FRAILE FERNÁNDEZ, la paralización del proceso de ejecución singular que pudiera estar en marcha a la fecha de declaración del concurso y que han de sufrir los acreedores particulares por el interés general, también debiera sufrirla el acreedor público, sin que a la citada autora le resulte convincente ningún argumento contrario a que la Administración haya de sujetarse a la misma exigencia que el resto de los acreedores. FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores*", ob. cit., pág. 159.

⁴⁸⁶ Recordemos que el Apartado VI de la Exposición de Motivos de la Ley Concursal de 2003 consideraba que, "*Aunque el objeto del concurso no sea el saneamiento de empresas, un convenio de continuación puede ser instrumento para salvar las que se consideren total o parcialmente viables, en beneficio no sólo de los acreedores, sino del propio concursado, de los trabajadores y de otros intereses*". Por su parte, la Exposición de Motivos del TRLC alude a que, "*El Derecho concursal se reivindica como una herramienta fundamental para la conservación de tejido empresarial y empleo*". En este sentido, FRAILE FERNÁNDEZ afirma que "el interés general perseguido por la norma concursal va a suponer que en ocasiones el interés relativo a la recaudación haya de ceder, primándose la continuidad de la actividad empresarial frente a la ejecución de los créditos por parte del acreedor público". FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores*", ob. cit., págs. 160-161.

Además, el legislador concursal ya había ideado otros instrumentos, como los acuerdos de refinanciación introducidos en el artículo 5 bis) de la LC, (redactado por el número 1 del apartado cuatro del artículo único de la Ley 9/2015, de 25 de mayo, de medidas urgentes en materia concursal), y actualmente regulado en los artículos 596 y ss. del TRLC, que, a modo de instituto preconcursal, pretende fundamentalmente salvar a la

Por tanto, la igualdad de armas también puede predicarse en el proceso concursal respecto a las deudas tributarias que deberían sujetarse a los mismos condicionantes que el resto de acreedores, lo cual no estaría en concordancia con la idea tradicional, a desterrar, de identificar el interés público exclusivamente con la necesidad de la ejecutividad del acto administrativo.

Finamente, ya hemos apuntado *ut supra* los efectos que podría tener en el devenir concursal la suspensión con garantías de las deudas tributarias decretada en vía de revisión administrativa.

Si partimos de que los créditos tributarios gozan de la condición legal de privilegiados, los terceros acreedores reconocidos en el proceso concursal pueden verse afectados por una medida cautelar de suspensión de la ejecución de una deuda a favor de la Hacienda Pública, previa prestación de garantía o aval adoptada en el curso de un procedimiento de revisión tributaria.

Como apunta MARTÍNEZ LAFUENTE, ello significa la inclusión de una garantía nueva, que, aun con efecto limitado de contra-cautela, podría alcanzar mayor transcendencia desde el punto de vista estrictamente concursal. En este sentido, el artículo 135 de la LC, señala que, los acreedores que no hubiesen votado a favor del convenio —situación en que, por hipótesis, podría encontrarse la Hacienda Pública— *...no quedarán vinculados por éste en cuanto a la subsistencia plena de sus derechos frente a los obligados solidariamente con el concursado y frente a sus fiadores o avalistas, quienes no podrán invocar ni la aprobación ni los efectos del convenio en perjuicio de aquéllos*".

empresa, antes de la insolvencia declarada del deudor. De esta forma, el deudor que quiera negociar con los acreedores puede comunicar al juzgado competente para la declaración de su concurso que ha iniciado negociaciones para alcanzar un acuerdo de refinanciación, impidiendo la ejecución sobre los bienes necesarios para continuar su actividad. No obstante, como se dice en la Exposición de Motivos del TRLC este ámbito de la refinanciación, ha sufrido un proceso continuado de diseño y rediseño, a medida que se manifestaban las insuficiencias de las primeras soluciones, acentuando la inestabilidad de la normativa.

Por tanto, concluye el citado autor, la eventual aparición de un tercero, en calidad de fiador o avalista, podrá perturbar significativamente el mencionado equilibrio, frustrando los derechos y expectativas de los restantes acreedores, al ser un correlativo perjuicio para los restantes créditos que integran la masa pasiva al menos potencial⁴⁸⁷.

En definitiva, es la normativa propiamente concursal la de aplicación prioritaria para el juicio de ponderación entre todos los intereses concurrentes, criterio por otra parte de necesaria valoración en todo proceso de adopción de medidas cautelares en vía jurisdiccional. Asimismo, es el proceso concursal donde debe en todo momento controlarse toda medida afectante a la ejecutividad de las deudas de la concursada, incluyendo aquéllas que fueran adoptadas en un proceso de revisión tributaria ajeno al concursal.

Finalmente, también debe imperar la LC a la hora de regular los efectos de las contra cautelas o garantías que, pudiendo ser procedentes en un proceso cautelar, podrían ser también contraproducentes respecto al equilibrio de los créditos dentro del proceso concursal.

En cuanto a **la aparente vinculación de los perjuicios de imposible o difícil reparación con la misma existencia del proceso concursal a fin de conseguir la suspensión sin garantías de las deudas tributarias del concursado**, debemos seguir la doctrina consolidada del TS.

Y así cabe detenernos en la Sentencia de 15 de Enero de 2015, Recurso nº 803/2014 (ES:TS:2015:43), que resolvía un supuesto de impugnación de Auto que denegó la suspensión sin garantía de la liquidación tributaria. Se alegaba que los perjuicios que causaría la no suspensión serían la inmediata exigibilidad de la deuda y el subsiguiente apremio; sin embargo, según el Alto Tribunal, lo que se alega como perjuicio en realidad

⁴⁸⁷ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional”. *Impuestos*, nº.10, Sección Doctrina, Octubre 2014, Año 30, Editorial LA LEY, pág. 13.

es la consecuencia natural del régimen general de ejecutividad de los actos administrativos, algo que no puede confundirse con los daños y perjuicios y menos con su irreparabilidad (Fundamento de Derecho Tercero).

En cuanto al razonamiento de que, la empresa se ha declarado el concurso y la no suspensión de la deuda supondría agravar su situación hasta el extremo de tenerse que liquidar la entidad, el Alto Tribunal considera que es de “una contradicción insuperable”, ya que la declaración de concurso impide seguir acciones ejecutivas o apremios contra el patrimonio del deudor. Por tanto,

“...si la finalidad legítima del recurso que nos ocupa de recaer una sentencia favorable a los intereses de la parte recurrente sería la obtención de la suspensión solicitada sin necesidad de garantizar la deuda, comprobamos que mientras permanezca en situación concursal los daños y perjuicios que opone son infundados, puesto que su situación económica está perfectamente salvaguardada en dicha situación, puesto que es de recordar que, en la situación de concurso en que se encuentra, es el juez de lo mercantil al que corresponde decidir sobre las ejecuciones que pudieran dirigirse frente a los bienes y derechos, como a las medidas cautelares a adoptar, pues conforme a lo dispuesto en el artº. 55, apartados 3º y 4º de la LC, al que se remite el art. 164.2 de la LGT, se establece la imposibilidad de ejecutar el patrimonio del concursado, ni seguirse apremios administrativos o tributarios” (Fundamento de Derecho Tercero)⁴⁸⁸.

⁴⁸⁸ De la misma forma, y respecto a la doctrina de los Tribunales Económico-administrativos, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Pozuelo de Alarcón de 30 de octubre de 2015 (Reclamación nº 125/2015), con cita de la STS de 15 de enero de 2015 que acabamos de analizar, considera que, “En cuanto al razonamiento de que la empresa se ha declarado el concurso y la no suspensión de la deuda supondría agravar su situación hasta el extremo de tenerse que liquidar la entidad, es una afirmación apriorística sin ninguna justificación, al no contrastar su afirmación con el resto de datos de los que extraer la situación económica y financiera de la entidad en concurso. Y concluye en su Fundamento de Derecho Noveno diciendo que:

En definitiva, **la declaración de concurso conlleva *ex lege* la imposibilidad de iniciar ni seguirse acciones ejecutivas o apremios contra el patrimonio del deudor, lo cual hace innecesario por superfluo e inútil la medida cautelar solicitada.**

Dicha línea argumental ya había sido apuntada por el TEAC. Mediante Resolución nº 00/2365/2011 de 19 de octubre de 2011, se analizó una solicitud de suspensión de la ejecución de un acto administrativo recurrido con dispensa total de garantía como consecuencia de haber sido declarada en concurso voluntario de acreedores y producirse perjuicios de imposible o difícil reparación. Tal y como concluyó el citado Tribunal, **no procedía la suspensión con dispensa de garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación de una manera directa o automática por el hecho de que una entidad se halle incurso en concurso de acreedores, donde la posibilidad de ejecutar el patrimonio del deudor no es absoluta.**

En primer lugar, el TEAC considera, que no es procedente que en vía económico-administrativa se tome como fundamento de la suspensión una norma de carácter concursal. Pero, a continuación, introduce un importante matiz sobre la improcedencia de identificar los efectos de la suspensión en vía de revisión tributaria con los efectos limitadores de la ejecución de las deudas por razón del concurso.

Tal y como precisa el Tribunal,

“...lo que el art. 55 de la Ley 22/03 persigue es garantizar el principio de universalidad del concurso, esto es, que todas las deudas del acreedor anteriores a la declaración de concurso se ejecuten dentro de éste y por las reglas que lo rigen.

Lo relevante para mantener el principio de universalidad del concurso no consiste en que no se inicie formalmente un procedimiento de ejecución al margen de aquél, sino en que no se realicen los actos que concretan la traba y ejecución material del patrimonio del acreedor en concurso. Y siendo así, cabe atender a la peculiaridad administrativa, que exige un acto formal de inicio del proceso ejecutivo (la providencia de apremio), y, por ende, permitir que se dicte y notifique, aun después de que el acreedor de la Seguridad Social haya sido declarado en concurso, siempre y cuando, como se expresa en el precepto reglamentario analizado, no continúe el procedimiento ejecutivo y se esté a lo que se acuerde en el procedimiento concursal”.

“Los efectos de la suspensión de la ejecución de un acto administrativo consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación van (o pueden ir) más allá de la interdicción de ejecución de los bienes que integran el patrimonio del reclamante, que es la consecuencia patrimonial más trascendente que, a estos efectos tiene el concurso de acuerdo con lo previsto en el transcrito artículo 55 de la LC (...) Si se suspende la ejecución del acto, ello va a conllevar que no pueda exigirse el pago a los responsables que sean declarados como tales o a los sucesores que pudiesen existir, mientras que si no se acuerda la suspensión, aunque no se pueda ejecutar el patrimonio del deudor principal consecuencia de encontrarse en concurso de acreedores, se puede exigir el pago a los declarados responsables dado que a ellos no es aplicable la interdicción de ejecución que respecto del patrimonio del concursado establece la LC. Por tanto, no es lo mismo ni puede equipararse, la suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido con las limitaciones a la ejecución del patrimonio del concursado que establece la LC” (Fundamento de Derecho Tercero).

En efecto, si se suspende la ejecución del acto en la vía económico-administrativa no sería posible dirigir acción alguna, no sólo contra el deudor sino también contra los hipotéticos responsables. Por el contrario, si no se acordase esa suspensión, aunque no se pudiera ejecutar el patrimonio del deudor como consecuencia de las prevenciones del artículo 144 del TRLC (artículo 55 de la LC), cabría la posibilidad de dirigir la acción contra los responsables, no afectados por esas limitaciones. Ello daría lugar a dejar a la discrecionalidad de la Administración tributaria, a su conveniencia, y si hubiere responsables, el no acordar la suspensión en la vía económico-administrativa y poder exigir la deuda a los responsables, lo cual no parece aceptable.

Para CALVO VERGEZ, en el comentario que realiza sobre esta Resolución⁴⁸⁹, el TEAC añade otro argumento lógico a favor de la improcedencia de vincular los fundamentos de la suspensión en vía de revisión tributaria a la existencia misma del concurso, y es el hecho de que la imposibilidad de ejecutar el patrimonio del concursado está exclusivamente vinculada al concurso de acreedores y su desarrollo. Si se acordase la suspensión de la ejecución de la deuda consecuencia de la interposición de la reclamación económico-administrativa, dicha suspensión estaría vinculada no al concurso, sino a la reclamación, y además lo estaría a la reclamación en todas sus instancias. Así, por ejemplo, concluye CALVO VERGEZ, si se accediese a la suspensión en la vía económico-administrativa de una persona en situación de concurso y antes de que recayera resolución definitiva en la vía indicada finalizase o se sobreseyera el concurso, la suspensión se mantendría al no estar vinculada al concurso sino a la reclamación mientras que el motivo subyacente que la justifica habría desaparecido, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el art. 233.4 LGT.

En definitiva, de conformidad con lo señalado por el TEAC, la no suspensión de la ejecución del acto administrativo recurrido no puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación en el concursado, dado que cualquier ejecución que pudiese derivarse del acto administrativo recurrido ha de pasar por el filtro del Juez de lo Mercantil (de acuerdo con el artículo 52.2 del TRLC, artículo 8 de la LC), que velará por que tales ejecuciones no causen perjuicios ni a los acreedores ni al propio concursado. Y, si de la no suspensión no pueden irrogarse los perjuicios a que se refiere el art. 46 del RRVA, no puede procederse a la suspensión con fundamento en la citada norma⁴⁹⁰.

⁴⁸⁹ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob. cit., pág. 39.

⁴⁹⁰ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob.cit., págs. 9-11.

En cuanto a la justificación de la suspensión sin garantías de deudas tributarias en caso de concurso de acreedores, podría estar vinculada en primer lugar a la propia situación, en concreto económica, en la que se encuentra el deudor. Pero como acabamos de ver sobre la postura de la Jurisprudencia en la materia, surge enseguida la primacía del régimen del proceso concursal en todo lo relativo a la ejecutividad de las deudas, en aras de la ponderación de intereses apoyada en el principio de proporcionalidad como criterio rector, no sólo del concurso sino a efectos de la adopción la medida cautelar en un proceso tributario.

De la misma forma cabría apelar al *periculum in mora* o el peligro de que la tardanza en resolver el recurso pueda consolidar situaciones o daños irreversibles o irreparables para el deudor. No obstante, no es tan apreciable la influencia que puede tener la apariencia de buen derecho, al margen de la genérica justificación de este criterio en aras del beneficio del Derecho mismo para evitar la ejecución de actos probablemente inválidos.

D.) La suspensión sin garantías y el ámbito sancionador.

1.) Planteamiento: el privilegio de autotutela en el ámbito sancionador.

La regla general de la autotutela ejecutiva de la Administración presenta la más relevante de las excepciones a su directa aplicación precisamente en el ámbito de las sanciones administrativas. Como hemos señalado *ut supra* y siguiendo la doctrina del TC, la ejecutividad del acto administrativo es compatible con la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE.

Lo que ahora se plantea es la existencia de un ámbito de la actuación administrativa directamente al margen del privilegio de su ejecutividad, que se rige por principios y valores distintos y ajenos al actuar común de la Administración.

A este respecto y siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA y RAMÓN FERNÁNDEZ, la autotutela administrativa se sitúa fuera del ámbito sancionador, ya que las sanciones “no

se aplican para tutelar ninguna situación jurídica de la Administración sino el orden social en su conjunto (es pues una heterotutela y no una autotutela)⁴⁹¹.

Ello significa que, si el privilegio de autotutela resulta inoperante respecto a las sanciones, **más que suspensión debemos de hablar de inejecución, por lo que su aplicación resulta “ex officio” y sin necesidad de solicitud por el interesado**⁴⁹². Como veremos más adelante el legislador tributario, sin embargo, ha optado por el automatismo de la suspensión que parece presuponer la necesidad de dicha solicitud, entre otras consecuencias objeto de examen.

Volviendo a la diferente naturaleza y finalidad del acto administrativo sancionador, FALCÓN Y TELLA considera que, si la actuación de la Administración se dirige a la prestación de servicios a la ciudadanía y para ello necesita la financiación vía tributación, es lógico que opere la ejecutividad del acto, en este caso liquidatorio, a fin de no someter constantemente a la decisión judicial la conducta de quien no cumple con la obligación de contribuir en plazo voluntario. Ello pondría en peligro el normal funcionamiento de los servicios públicos por la constante demora en la obtención de ingresos públicos, lo cual chocaría con el propio fundamento constitucional de la eficacia del artículo 103 de la CE que ha de presidir el actuar de la Administración⁴⁹³.

Ahora bien, y a pesar de que la potestad sancionadora de la Administración también engarza con el principio de eficacia administrativa, muy distinta es la finalidad de la sanción como acto administrativo alejado de finalidades recaudatorias y vinculado a la represión de conducta contraria al orden social, sin que su inejecución por intervención

⁴⁹¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T., *Curso de Derecho Administrativo*, ob.cit., pág. 511.

⁴⁹² AAVV, "Son ejecutivas las sanciones tributarias", *Jurisprudencia Tributaria*, 1998, pág. 1102.

⁴⁹³ FALCÓN Y TELLA, R., "El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias", *Quincena Fiscal*, nº.13, 1995, pág. 6.

judicial previa pudiera afectar a los ingresos presupuestariamente previstos para atender el normal funcionamiento de los servicios públicos⁴⁹⁴.

Es por ello que hay valores y derechos superiores del ordenamiento de reconocimiento constitucional que están a nuestro juicio más afectados en este ámbito y que es preciso privilegiar sobre cualquier otra consideración.

Nos referimos a que, el automatismo legal de la suspensión/inejecución cuando estamos ante un acto administrativo sancionador, constituye una prevalencia en la aplicación, no sólo de la protección del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, sino de principios derivados del mismo, pero ya específicamente del ámbito penal/punitivo susceptibles de amparo constitucional como es el de **presunción de inocencia**.

Y en este sentido, vista la aplicación preferente a las sanciones de los principios del Derecho Penal dada su naturaleza punitiva, la doctrina científica entendió que la ejecución directa de una sanción previamente a la decisión judicial final sobre la imputabilidad suponía **la vulneración del principio de presunción de inocencia, de la prohibición de indefensión y de la tutela judicial efectiva**, ya que implicaría presuponer la culpabilidad del sujeto antes de que, se tramitara el procedimiento donde se demostrara la misma mediante las pruebas pertinentes⁴⁹⁵.

En efecto, si admitiéramos la ejecución inmediata de una sanción sin paralizar sus efectos, en tanto se ventila en el proceso principal su conformidad a derecho, estaríamos

⁴⁹⁴ En este sentido, existen ciertos planteamientos que apelan a la falta de perturbación de los intereses generales, como el que considera que la suspensión de la ejecución no causa una perturbación grave a los intereses generales, puesto que la finalidad de la sanción no es recaudatoria. Sin embargo, la actual doctrina jurisprudencial, sin duda al hilo de la línea que marcó la STS de 07-03-2005 (de la que hablaremos muy en profundidad en los apartados siguientes), rechazan este planteamiento. En concreto y por todas, la STS de 4 de marzo de 2013, Recurso nº 595/2012 (ES:TS:2013:987), considera que el carácter no recaudatorio de una sanción no niega la existencia de otros intereses públicos presentes en la imposición del castigo, que también pueden padecer con la suspensión (Fundamento de Derecho Segundo).

⁴⁹⁵ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *“El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)”*, Civitas. Madrid, 1992, págs. 148-149.

ya confirmando de forma anticipada la legitimidad y eficacia del acto, en detrimento del principio de culpabilidad y presunción de inocencia que, de este modo, quedarían vacíos de contenido.

En este sentido, las Sentencias de la Sala Quinta del TS de 17 de julio y de 21 de julio de 1982, (RJC 1982, 4428 y 4442), como hitos jurisprudenciales a la limitación del privilegio de la no suspensión de las sanciones, afirman la improcedencia de ejecutar sanciones no firmes apelando al sacrificio que supondría al derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE. Y ello porque, a pesar de que el acto hubiera puesto fin a la vía administrativa, un eventual fallo estimatorio podría dar lugar a la pérdida legítima de la finalidad de recurso.

A modo de conclusión, como apunta NIETO GARCÍA, no se trata de devolver a los jueces potestades indebidamente detentadas por la Administración, “sino conseguir que ésta ofrezca en su ejercicio las mismas garantías que los jueces y procesos penales”, es decir fijar con precisión los límites de su ejercicio⁴⁹⁶.

Dicho lo anterior, el carácter automático de la no ejecución de las sanciones en Derecho administrativo, hace plantearse la aplicabilidad en este ámbito sancionador de todo el andamiaje dogmático construido en torno a la justicia cautelar a la que nos hemos referido *ut supra*.

En efecto, al analizar el régimen general de la suspensión en el ámbito sancionador, se comprueba cómo ese automatismo que se desprende de la peculiar naturaleza de este tipo de actos condiciona en qué medida pueden resultar aplicables los criterios tradicionales de las medidas cautelares.

Detrás de este automatismo siempre estará el derecho a la tutela judicial efectiva, y que en el ámbito de la justicia cautelar se traduce en evitar que la ejecución de la sanción

⁴⁹⁶ Cfr. NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos. Madrid, 1994, págs 170 y ss.

hiciera perder la finalidad legítima del recurso incluyendo los perjuicios inherentes a la demora en la resolución⁴⁹⁷.

Pero, siendo ello así, de todos los criterios que constituyen el fundamento de la justicia cautelar, sin duda destaca el *fumus boni iuris* a la hora de hablar de la inexecución de los actos sancionadores. A este respecto, para CHICO DE LA CÁMARA entre los límites constitucionales a la potestad sancionadora de la Administración debemos situar el *fumus boni iuris* vinculado con la presunción de inocencia y el derecho a la tutela judicial efectiva, “y que se erige en piedra angular y garante de los derechos constitucionales de los particulares en la resolución de los conflictos que pudieran suscitarse frente a la Administración”⁴⁹⁸.

Si la apariencia de buen derecho ha de vincularse con la necesidad de amparar la suspensión de la ejecución de un acto por la probabilidad cualificada de su disconformidad a Derecho, en el ámbito sancionador esa probabilidad se convierte en norma general, (sin necesidad siquiera del somero examen de la pretensión que exige el

⁴⁹⁷ En el Fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia del TS de 02 de febrero de 2012, Recurso nº 2845/2011 (ES:TS:2012:571), se hace un completo y resumido estudio del encuadramiento de los principios tradicionales ya estudiados de la justicia cautelar cuando la sanción se encuentra en vía jurisdiccional. En primer lugar, destaca el “*periculum in mora*”, como presupuesto esencial para la adopción de la medida cautelar en virtud de la aplicación directa del artículo 129 de la LJCA, a fin de evitar que la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso. Pero ello sólo no basta ya que a continuación, debe ponderarse también el criterio del *fumus boni iuris*, “*en el que sí tendría cabida la valoración jurídica de la sanción impuesta, con las limitaciones propias de esta pieza incidental, desde la perspectiva de la insuficiencia de prueba de cargo suficiente -presunción de inocencia- o la exigencia de culpabilidad; piénsese en una sanción impuesta de plano, sin haber seguido procedimiento alguno o derivada de una simple responsabilidad objetiva*. Finalmente y como engarce de los criterios anteriores, debemos acudir a la valoración circunstanciada de los intereses en conflicto, destacando el Alto Tribunal su carácter suplementario del de la pérdida de la finalidad legítima del recurso, y que ha sido destacado frecuentemente por la jurisprudencia: “*al juzgar sobre la procedencia (de la suspensión) se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión, con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego*”. Como vemos, se trata de una aplicación literal del régimen cautelar de la LJCA, excepto con el añadido sin reflejo expreso legal de la apariencia de buen derecho.

⁴⁹⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 207.

fumus boni iuris), y **ello debido a la presunción de inocencia**. Dicho de otro modo, cuando de actos sancionadores se trata, la apariencia de que la razón asiste al particular parte de la premisa de la presunción de su inocencia en tanto no se demuestre lo contrario.

Y entonces, ya no es el particular el que debe demostrar dicha apariencia de disconformidad a Derecho del acto, sino que es la Administración la que, tratándose de sanciones, debe demostrar dicha disconformidad a derecho de la conducta del particular. Puede afirmarse que el *fumus boni iuris* engarza en la justicia cautelar del ámbito sancionador con la necesidad de preservar la presunción de inocencia, es decir, con presuponer el buen derecho de inicio del particular consistente en su falta de culpabilidad. El *fumus boni iuris* y la presunción de inocencia son dos principios que llegan al mismo resultado por caminos distintos: el primero por un camino menos directo ya que exige un somero análisis del asunto sin prejuzgar el fondo; la segunda por un camino directo e instantáneo, por disposición directa “ex lege”, debida fundamentalmente a la naturaleza punitiva del acto frente al resto de actos administrativos.

Concluye CHICO DE LA CÁMARA, resulta totalmente compatible con el *fumus boni iuris*, ya que si éste se erige en pieza clave de la justicia cautelar, como hemos visto a lo largo de esta tesis, “resulta evidente que mientras que la sanción no adquiriera firmeza no cabe su ejecución – es decir, es inejecutable-, pues lo contrario vulneraría el principio de presunción de inocencia”⁴⁹⁹.

⁴⁹⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 207. De esta forma, este autor se alinea con la postura favorable a la figura de la inejecutividad de la sanción hasta que sea firme, antes que la de la suspensión automática.

2.) El artículo 24 de la Constitución Española y la limitación a la no suspensión de la sanción.

La inejecución de los actos administrativos en el ámbito sancionador (vinculada a las peculiaridades de este tipo de actos) se encuadra dentro del proceso de configuración de un régimen general de suspensión de acuerdo con el artículo 24 de la CE. Conviene recordar que fue en el ámbito de las sanciones donde la doctrina jurisprudencial encontró el terreno más propicio para indicar al legislador el camino del establecimiento del régimen general de la suspensión del acto administrativo, debidamente adaptado al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos que se relacionan con la Administración.

Acudiremos en primer lugar a SANTAMARÍA PASTOR que achaca a la lentitud del legislador el hecho de que el TS actuara al amparo de la entonces pionera doctrina del TC encabezada por la Sentencia de 08 de junio de 1981 (ES:TC:1981:18), y que admitía la aplicabilidad directa del artículo 24, en este caso en el ámbito sancionador⁵⁰⁰.

Pues bien, al hablar del proceso de constitucionalización de las medidas cautelares comentamos que dicho avance jurisprudencial se inicia con pronunciamientos como las ya citadas Sentencias de la Sala Quinta del TS de 17 de julio y de 21 de julio de 1982. Lo que destaca el autor de estos pronunciamientos es “la limitación drástica del privilegio de la no suspensión en el campo de las sanciones administrativas”. Y para ello como hemos dicho, el Alto Tribunal razona que, la eliminación del privilegio citado no afecta ni debe perjudicar al principio de eficacia en la actuación de la Administración⁵⁰¹.

⁵⁰⁰ Según el Fundamento de Derecho Segundo de la meritada Sentencia, “...los principios esenciales reflejados en el art 24 CE en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 CE”.

⁵⁰¹ Y para ello utiliza dos argumentos, uno de carácter formal y otro sustantivo: el primero alude a que el principio de eficacia del artículo 103 de la CE está preferentemente dirigido “a la actuación de los servicios públicos o actividad prestacional y desde el punto de vista más jurídico-formal a la pronta tramitación y

Según el autor citado, siendo consciente del enorme avance que supondría la doctrina contenida en la Sentencia citada, el Alto Tribunal insiste en evitar interpretaciones extensivas de la misma: en lugar de un enjuiciamiento global del principio de autotutela administrativa, se trata de valorar hasta qué punto la ejecutividad del acto manifestada mediante el privilegio de su no suspensión por interposición de recursos supone un ataque el derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, (a lo que cabe añadir, como hemos visto, el derecho a la presunción de inocencia en el ámbito sancionador en el que ahora nos movemos)⁵⁰².

Tras analizar estos primeros pasos de la doctrina constitucional y del TS para crear un régimen general de la justicia cautelar amparada por el artículo 24 de la CE, al menos en el ámbito sancionador, veremos a continuación los avances, aunque algo tímidos aun, respecto a la normativa sectorial inmediatamente postconstitucional.

La Ley Orgánica 1/1979, de 26 de septiembre, General Penitenciaria, al regular la suspensión de las sanciones impuestas a los internados en establecimientos penitenciarios, establecía que los recursos administrativos o jurisdiccionales interpuestos contra tales sanciones disciplinarias suspenden la ejecución salvo cuando se refieran a actos de indisciplina grave (artículo 44.3). Este es uno de los supuestos en los que resulta reflejada la aplicación de alguno de los criterios hasta ahora estudiados que sirven de fundamento a la justicia cautelar en el ámbito sancionador a la hora de adoptar la suspensión, en concreto la ponderación de intereses en juego. En el ámbito sancionador,

resolución de los procedimientos administrativos”; el segundo alude finalmente a la primacía sobre dicha eficacia de la Administración, tanto de las garantías procesales a las que alude la STC de 08-06-1981, como de la aplicabilidad directa del artículo 24 de la CE evitadora de indefensión (Fundamento Sexto). En este punto la primera línea discursiva del Alto Tribunal nos recuerda la idea de FALCÓN Y TELLA relativa a la vinculación del acto administrativo no sancionador con la prestación de servicios y de su financiación, por lo que la suspensión del acto sancionador, al no participar de esta premisa de no demorar la recaudación de ingresos para no afectar al normal funcionamiento de los servicios públicos, no puede afectar al cumplimiento del principio de constitucional de eficacia. Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias”, ob. cit., pág. 6.

⁵⁰² Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob. cit., pág. 1620.

también puede cobrar mayor relevancia la necesidad de equilibrar los intereses de la Administración y del particular mediante la entrada en juego de la justicia cautelar, a fin de minimizar los daños derivados de la aplicación de normativa punitiva. De esta forma y en este ámbito se intenta salvaguardar y priorizar antes la esfera del particular protegiéndola de los daños derivados y dejando algo al margen la eventual resolución final del proceso.

Y en ese sentido, la Ley Orgánica General Penitenciaria valora y pondera directamente los posibles intereses concurrentes, estimando que únicamente en caso de indisciplina grave ha de darse prioridad al interés público en la inmediata ejecución de la medida disciplinaria, primando en los demás supuestos el interés del recluso en no ver agravada su situación hasta tanto se compruebe la legalidad de la medida aplicada.

Poco después, la Ley Orgánica 1/1980, de 10 de enero, del Consejo General del Poder Judicial dió un paso trascendente en esta materia, puesto que, prescindiendo de la técnica suspensiva, lo que hizo fue limitar la potestad de autotutela a los actos firmes. Y así, según el artículo 44, las correcciones disciplinarias impuestas por el Consejo sólo eran ejecutorias cuando hubiesen ganado firmeza, sin perjuicio de la medida disciplinaria de suspensión provisional del funcionario. Muy significativo fue pues el paso dado para un concreto sector de actividad administrativa.

Con la consagración constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, sólo el acto firme podía ser ejecutado. Es decir, una vez agotadas las posibilidades de recurso y de defensa legítima de los derechos e intereses del particular contra el acto sancionador es cuando cabía levantar la paralización de su ejecución, habida cuenta de que el derecho fundamental del artículo 24 de la CE se habría ya ejercido de forma plena, en toda su extensión, en definitiva, de una forma efectiva.

La expresión acto firme, parecía en un principio referirse al acto no susceptible de recursos administrativos o jurisdiccionales. Al menos, ése era el conocido sentido de la expresión en el artículo 40.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1956.

Sin embargo, tanto en la práctica administrativa como en la doctrina jurisprudencial, fue imponiéndose la interpretación de vincular más la firmeza del acto sancionador en vía administrativa a la exigencia de que el acto agotara la vía administrativa y fuera ya directamente recurrible ante los tribunales.

Tal postura vino propiciada, fundamentalmente, por la doctrina de la STC n° 66/1984, de 6 junio (ES:TC:1984:66), y que planteaba un supuesto de posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente que había sido sancionado por la vía administrativa en relación con un incumplimiento de los requisitos de la normativa sobre viviendas de protección oficial.

En dicha Sentencia parece condicionarse la ejecución de los actos administrativos a la posibilidad del inmediato control judicial de la ejecución, mediante el incidente procesal de la suspensión. Y así se considera que, siempre que quede abierto el control judicial, como por ejemplo a través de la suspensión, de forma que se garantice la valoración de los intereses comprometidos por la ejecutividad, tanto los de las partes en litigio como los propios intereses generales, el contenido esencial del derecho a la tutela judicial no quedaría afectado. Por lo que concluye con que, la ejecutividad de los actos sancionadores (aun referido a la materia de viviendas de protección oficial) no es algo contrario a la tutela judicial efectiva ni al principio de presunción de inocencia⁵⁰³.

En todo caso, el criterio de la ejecución de las sanciones administrativas desde su firmeza en vía administrativa había sido confirmado ya en el artículo 11 del Real Decreto 1945/1983, de 22 junio, de cara a la publicidad de las sanciones en materia de consumo (Real Decreto cuya vigencia se salva expresamente en la disposición final 2.a de la Ley General de Consumidores y Usuarios de 1984).

⁵⁰³ En el Fundamento de Derecho Tercero de la meritada Sentencia se considera que: “*El derecho a la tutela se satisface, pues facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión*”.

Avanzando en la configuración del régimen cautelar en el ámbito sancionador, a este respecto resultó determinante la STC nº 78/1996 de 20 de mayo (ES:TC:1996:78). La novedad principal de la doctrina constitucional sobre el control de la ejecutividad de los actos administrativos, la constituyó **el hecho de la imposibilidad de ejecutar el acto en tanto el órgano judicial decidiera sobre las medidas cautelares**⁵⁰⁴.

La culminación normativa de dicho cambio de interpretación entre firmeza y fin de la vía administrativa es el artículo 25.1 de la LJCA, que sólo admite como actividad administrativa impugnabile aquélla que pone fin a la vía administrativa.

Por último, y dentro de la normativa administrativa general, el artículo 138 de la LRJAP y PAC, en concordancia con el artículo 21.2 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, dieron la solución general por la que **la resolución sería ejecutiva cuando pusiera fin a la vía administrativa, continuando con el criterio que acabamos de apuntar.**

⁵⁰⁴ Como se resume el Fundamento Jurídico Tercero de la meritada Sentencia,

"... el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si es formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación, y si se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión (STC 66/1984) Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez (...)".

Para MOROTE SARRIÓN, la verdadera innovación de la STC y que constituye la aportación más importante a la doctrina contitucional sobre el control de la ejecutividad, es la exigencia de inejecución por parte de la Administración mientras se resuelve el incidente cautelar, y además su alcance es mayor aún dado que las consideraciones del Tribunal no se limitaban a una determinada materia.

No obstante, las consecuencias revolucionarias de la Sentencia, (que no acotaban además la materia a lo largo de su fundamentación jurídica), obligaron al TC a no llegar tan lejos en su criterio de que el acto no se ejecutara hasta que el órgano jurisdiccional decidiera al respecto, Por ello limitó dicho efecto únicamente al procedimiento sancionador. MOROTE SARRIÓN, J.V., "La suspensión de la ejecución de los actos administrativos tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo". *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.94, Abril-Junio 1997. Civitas. Madrid, págs. 313-314.

Solución mantenida y reforzada **en el artículo 90 de la LPACAP**, sobre las especialidades de la resolución en los procedimientos sancionadores.

En efecto, ya no puede quedar duda alguna sobre el sentido y alcance de la firmeza en vía administrativa como límite de la inejecución de una sanción, al disponer que: *“La resolución que ponga fin al procedimiento será ejecutiva cuando no quepa contra ella ningún recurso ordinario en vía administrativa, pudiendo adoptarse en la misma las disposiciones cautelares precisas para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva...”*.

Sobre el período de tiempo que media desde la finalización de la revisión en vía administrativa una vez que la resolución es ejecutiva, hasta la misma interposición del recurso en vía jurisdiccional, (la llamada “tierra de nadie” que estudiaremos en el Capítulo sobre la suspensión en vía judicial), la norma vigente admite la suspensión cautelar, siempre que el interesado manifieste a la Administración su intención de interponer recurso contencioso-administrativo contra la resolución firme en vía administrativa, y que se culmine con la solicitud expresa de suspensión ante el órgano judicial. Y para ello, se fija como plazo de finalización de los efectos de la medida cautelar el del transcurso de los dos meses sin que el interesado haya interpuesto recurso contencioso administrativo, o en caso de haberlo interpuesto, que no se haya solicitado en el mismo trámite la suspensión cautelar de la resolución impugnada, o que el órgano judicial se haya pronunciado sobre la suspensión cautelar solicitada y en los términos previstos en ella.

Por tanto, se concluye con que la firmeza en vía administrativa a la que se refería la normativa administrativa general anterior se vincula ahora a que la resolución que pone fin a la vía administrativa sea ejecutiva, de forma que, mientras que exista posibilidad de recurrir para hacer valer por el particular la presunción de inocencia, ésta debe respetarse mediante la inejecución de la sanción. He aquí un matiz importante al que ya hemos aludido anteriormente, en el sentido de que la normativa de procedimiento administrativo general, parece consagrar, acertadamente a nuestro juicio, la figura de la inejecución más

que de suspensión automática, y que implica su aplicación “ex officio” y sin necesidad de solicitud por el interesado. **Todo ello más de acorde evidentemente con el respeto a la presunción de inocencia como sustento dogmático de la justicia cautelar en el ámbito sancionador.**

Dicho lo anterior, procede analizar el régimen jurídico en el ámbito específicamente tributario, constatando cómo se ha trasladado a la esfera tributaria la concepción de la firmeza de la sanción en vía administrativa como momento a partir del cual deja de operar el automatismo de la suspensión de la sanción (su inejecución), cerrando el paso a su prolongación sin más a la vía jurisdiccional. Y, es precisamente la posibilidad del inmediato control judicial de la ejecución mediante la apertura de la pieza separada de la suspensión ante el juez, lo que hace compatible el levantamiento de la suspensión de la sanción con el derecho fundamental del artículo 24 de la CE.

3.) Régimen jurídico de la suspensión de las sanciones tributarias.

Tras la evolución normativa de la limitación al privilegio de la no suspensión de las sanciones administrativas en general, procede centrarse en la evolución del régimen de la justicia cautelar dentro del ámbito sancionador tributario, junto a la cambiante doctrina jurisprudencial del TS en la materia.

Con carácter preliminar **conviene referirse a la aplicación de los principios penales al procedimiento sancionador administrativo.** Y así, la STC de 8 de junio de 1981 (ES:TC:1981:18), señaló que “... *los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado [...] los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución, en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata por tanto de una*

aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional” (Fundamento de Derecho Segundo)⁵⁰⁵.

a.) Antecedentes normativos.

La adopción temprana de una doctrina jurisprudencial sobre la justicia cautelar referida al automatismo en la suspensión de las sanciones administrativas más acorde con la CE, no tuvo paralelismo en el ámbito tributario. Al margen de las dudas constitucionales que daría lugar la no adopción automática de la suspensión de las sanciones, y a las que nos referiremos a continuación, destaca el apartamiento del legislador tributario del régimen general de la justicia cautelar en el ámbito administrativo sancionador.

Para entender dicha afirmación debemos remontarnos a la Ley 25/1995 de 20 de julio de modificación parcial de la LGT, y en concreto a la redacción dada a los artículos 77.2 y 81.3 y 4.

⁵⁰⁵ La existencia de un único *ius puniendi* estatal, que se deriva del art. 25 de la CE, va a traducirse en la asunción por parte del Derecho sancionador tributario de los principios constitucionales penales. Sobre este tema, el TC elaboró una doctrina ya clásica que parte de la sentencia citada. De esta forma, los principios penales serán aplicables en el ámbito sancionador administrativo, y por ende en el sancionador tributario, con los matices derivados de las exigencias del artículo 24 de la CE. CORDERO GARCÍA, J.A., “*El procedimiento sancionador en materia tributaria*”. Marcial Pons. Madrid, 2013, pág. 18.

Algunos de dichos matices son apuntados en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (ES:TC:1990:76), el TC consideró que respecto al principio del procedimiento sancionador se plantea en qué medida el contribuyente tiene derecho a no autoinculparse que los procedimientos tributarios, considerando que, llevando a sus últimas consecuencias estas garantías, se vaciaría de contenido el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Uno de los ejemplos de la aplicación con matices de los principios del procedimiento administrativo sancionador al ámbito tributario, se manifiesta en la prohibición de la identidad entre los órganos que instruyen y resuelven. Y en este sentido, el TC ha señalado que tal separación no se predica en materia tributaria, ya que el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial, que no se extiende al proceso administrativo.

Partiendo de la aplicación preferente de la normativa tributaria en este ámbito, el artículo 77.2 dispuso que “*las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias*”.

A continuación, el artículo 81 en su apartado 3 consideraba ejecutables las sanciones a pesar de la interposición de cualquier recurso o reclamación, sin perjuicio de las salvedades previstas en esa Ley y en sus reglamentos de desarrollo.

Finalmente, el apartado 4 establecía un límite cuantitativo expreso: que dicha ejecución no afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva. Especificando a continuación que se entendería dicha afectación sustancial cuando la sanción a garantizar excediera del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo.

La reacción de la doctrina fue inmediata, con críticas específicas a la discriminación sin justificación alguna entre empresarios y el resto de contribuyentes⁵⁰⁶, además de carecer de sentido la previsión de suspender sólo para evitar la afectación sustancial de la viabilidad de la empresa y puestos de trabajo, cuando dicho fin pudiera conseguirse tan sólo con la suspensión de la sanción⁵⁰⁷.

Pero además de estas objeciones concretas, centradas en la incongruencia de excepcionar un supuesto a la norma general de no suspensión del acto sancionador, la crítica de fondo a nuestro juicio ha de centrarse en la dudosa constitucionalidad de la propia norma general, que parece ignorar la misma naturaleza punitiva del acto en cuestión y que lo distingue del resto de actos administrativos, a efectos de excluir la aplicación del privilegio de autotutela.

⁵⁰⁶ MARTÍN QUERALT, J., “Fumata Blanca”, *TF*, n.º.58/59, 1995, pág. 5.

⁵⁰⁷ MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., *La suspensión de la ejecución de los actos tributario en vía de recurso*, ob. cit., pág. 43.

Nos referimos, por un lado, a **la aplicación de la presunción de inocencia**, vulnerada por el hecho de que las sanciones fueran directamente ejecutables sin que se hubiese si quiera sustanciado el proceso que dirimiera la culpabilidad del acusado, y sin que se hubiese aportado en juicio la prueba de cargo acreditativa de dicha culpabilidad. Y, por otro lado, resultaba injustificado limitar su aplicación a unos supuestos, (como la quiebra o la afectación sustancial de la viabilidad de la empresa y puestos de trabajo), que tampoco encuentran amparo constitucional⁵⁰⁸.

En definitiva, para un amplio sector de la doctrina científica⁵⁰⁹, la regulación que hace la LGT de 1995 sobre la suspensión de sanciones tributarias suponía establecer una presunción de culpabilidad (opuesta a la de inocencia) del sujeto pasivo, vulnerándose así los principios consagrados en el artículo 24 de la CE.⁵¹⁰

Por último, y no menos importante, resulta paradójico que la LRJAP y PAC reconociera, como ya hemos visto, en su artículo 138.3 la suspensión de las sanciones hasta su firmeza en vía administrativa, y, sin embargo, en vía de revisión tributaria se negase este mismo criterio. Precepto que, enlazando con la presunción de inocencia a la que nos hemos

⁵⁰⁸ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “La inejecutividad de las sanciones en tanto no sean firmes y otras consecuencias de los principios penales”. *Informe 29/1996, de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, págs. I-VI-156.

⁵⁰⁹ Entre otros, CHECA GONZÁLEZ, C., *La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*. Aranzadi. Pamplona, 1999, pág. 94; FALCÓN Y TELLA, R. “El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias, ob. cit., págs. 5 y ss.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes”, ob. cit. pág. 17.

⁵¹⁰ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 201.

En este sentido es ineludible la referencia a los Autos del TSJ de Cataluña de 28 de febrero y 12 de marzo de 1996, que consideran que el artículo 81.3 de la LGT en su redacción dada por Ley 25/1995 vulneraba los siguientes principios: -el de presunción de inocencia “ya que la Administración tributaria establece una presunción de culpabilidad del sujeto pasivos a quien no se ha reconocido la posibilidad de reaccionar contra la imposición de la sanción”; el de prohibición de indefensión pues, “el inspector actuario impone una sanción sin observar procedimiento sancionador alguno; y el más genérico del derecho a la tutela judicial efectiva, ya que la totalidad de la deuda tributaria, incluida la sanción, podrá ser ejecutada “sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa”.

referido anteriormente, venía a consagrar la exigencia derivada del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado constitucionalmente (ya que la referencia a la firmeza presupone la posibilidad de recurso previo a agotar en ejercicio del derecho de defensa y acceso a los jueces), y que no podía ser desconocida por el legislador ordinario en cualquier ámbito del ordenamiento jurídico sin vulnerar la CE.

Por tanto, de la normativa antes citada se desprenden dos conclusiones:

- La completa, injustificada y deliberada desconexión promovida por el legislador entre el régimen general administrativo y el tributario de la justicia cautelar en el ámbito sancionador⁵¹¹.
- El cuestionamiento desde un punto de vista constitucional de la normativa tributaria contraria a la suspensión de la ejecución de la sanción aun tras la interposición de recurso/reclamación en vía administrativa, el cual ya hemos dicho que encierra mayor interés y trascendencia.

En cualquier caso, la crítica a esta normativa tributaria de 1995, por su dudosa adecuación a los principios derivados del artículo 24 de la CE y en concreto a la presunción de inocencia y tutela judicial efectiva, se verá reproducida con la regulación de la vigente LGT (tras la modificación por la Ley 1/998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente) y por la doctrina jurisprudencial del TS derivada de la Sentencia de 07 de marzo de 2005, que limitan la suspensión de la sanción sólo a la vía económico-administrativa sin prolongación a la vía contenciosa.

⁵¹¹ Un sector cualificado de la doctrina hace en este punto una crítica que va más allá de una concreta disparidad de regulación entre ordenamientos jurídicos distintos, en el sentido de que la no suspensión en el ámbito tributario de la sanción impuesta pese a la interposición del recurso- con las salvedades apuntadas en meritado artículo 81.4--, frente al régimen sancionatorio general que requiere la firmeza de las sanciones en vía administrativa, (artículo 138.3 de la LRJAP y PAC), **constituye una muestra más del taifismo normativo a que tan dado es el ordenamiento tributario**, sin justificación alguna, entendiendo que la inejecución de sanciones hasta que adquieren firmeza en vía administrativa constituye un principio del procedimiento sancionador que debiera desplegar su eficacia en todos los órdenes del ordenamiento jurídico. MARTÍN QUERALT J. Y OTROS, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 548.

b.) La Ley 1/998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente y su aplicación por la doctrina jurisdiccional.

Sin duda el panorama que acabamos de describir exigía un cambio de dirección por parte del legislador. De esta forma, la LDGC supuso un intento de que el ordenamiento tributario se aproximara no sólo a la solución general del régimen administrativo sancionador común, sino que disipara las dudas de la adecuación a la CE del régimen cautelar de las sanciones.

En efecto, el artículo 35 de la citada ley, germen del régimen general normativo y jurisprudencial que permanece en la actualidad estableció que, *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”*.

Vista la normativa tributaria anterior es claro el avance que supuso el reconocimiento de la suspensión automática de la sanción hasta su firmeza en vía administrativa, y ello frente al privilegio de la no suspensión imperante hasta entonces como ya hemos visto⁵¹².

Por otra parte, dada su naturaleza de norma tributaria, es comprensible que la LDGC pretendiera limitar la suspensión automática de las sanciones a la vía económico-administrativa, para luego dejar la solución que correspondiera a la regulación específica de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa⁵¹³.

⁵¹² A esta conclusión habían llegado ya entre otras las SSTS de Valencia de 8 de noviembre de 1994, de 22 de abril de 1995, de 28 de diciembre de 1995 (JT 1995, 415) y de 27 de mayo de 1996, así como del TSJ de Navarra de 24 y 26 de noviembre de 1997 (JT 1997 1301 y 1302).

⁵¹³ DELGADO PACHECO, A., “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº.145, 2012, págs. 70-73.

A pesar de la mejora apuntada de suspender automáticamente la sanción sin necesidad de garantía, y a pesar del aparente acercamiento a la normativa administrativa que genera, parte de la doctrina evidenció el retroceso que supuso apartarse del más evolucionado régimen administrativo, **en una clara voluntad de estanqueidad de la legislación tributaria**. Y ese alejamiento tuvo una lectura clara a juicio de ese sector doctrinal: a pesar de reconocer la suspensión de la sanción hasta su firmeza, **la configuración como suspensión automática en lugar de su inexecución directa generó dudas en cuanto al respeto de los principios derivados del artículo 24 de la CE**, en concreto de la presunción de inocencia, y que se manifiesta de diversas formas.

En primer lugar, ZORNOZA PÉREZ consideraba criticable que la suspensión de la ejecución del acto sancionador se hiciera depender de condiciones tan gravosas que, en la práctica, hagan imposible la interposición del recurso o disminuyan la utilidad del fallo para satisfacer las pretensiones del recurrente⁵¹⁴. Lo cual no carece de interés, ya que dicho autor apela a uno de los fundamentos jurídicos básicos de toda la justicia cautelar, cual es la evitación de la pérdida de la finalidad legítima del recurso o *periculum in mora* y que hunde sus raíces en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE.

Por otro lado, CHICO DE LA CÁMARA apunta que la ejecutividad de la sanción, aun con la suspensión automática, además de presuponer la necesidad de solicitud por el particular, (frente a la aplicación “ex officio” que conlleva la inexecutividad), fundamentalmente significa la inversión de la carga de la prueba. En efecto, considerar ejecutable la sanción, no obstante el automatismo de su suspensión, implica partir de la presunción de culpabilidad del sujeto que ha de hacer el esfuerzo inicial de, en su caso, solicitar y luego revertir esa situación, lo que sin duda alguna constituye un ataque a la presunción de inocencia. Por ello, concluye el citado autor, “nos encontramos ante un supuesto de inexecutividad de la sanción mientras ésta no sea declarada firme, es decir,

⁵¹⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.J., “El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador”, ob. cit., pág. 151.

hasta que un Tribunal no resuelva sobre su oportunidad y contenido. Lo contrario es prejuzgar”⁵¹⁵.

Asimismo, y siendo la inejecutividad de la sanción consecuencia del principio constitucional de presunción de inocencia, una ley ordinaria como la LDGC no puede vulnerar la CE (lo que hacemos extensivo a la LGT). Además de evitarse el devengo de los intereses de demora, que no puede producirse si en lugar de suspenderse se inejecuta la sanción, lo que es cierto es que, como dice FALCÓN Y TELLA, “*una ley ordinaria como es la LDGC no puede sustituir tal inejecutividad por la suspensión automática*”. En efecto, dicho autor ya advirtió al comentar el artículo 35 de la LDGC, que el establecimiento de la suspensión automática de la sanción tributaria, en lugar de considerar su inejecución al amparo del principio de presunción de inocencia, no evitaba el devengo de intereses de demora a favor de la Administración en caso de resolución desfavorable para el reclamante⁵¹⁶.

A la vista de estas opiniones doctrinales, nosotros añadiríamos que **no tiene sentido limitar la presunción de inocencia sólo al supuesto de que se recurra en vía administrativa y no cuando se acude precisamente al auxilio judicial.**

En este punto debemos reseñar, como veremos en los siguientes apartados, que la relevancia de dichas críticas radica en su actualidad a la vista del vigente régimen cautelar en el ámbito tributario sancionador. La figura de la suspensión automática, además limitada tan sólo a la vía administrativa y/o económico-administrativa es la que sigue vigente y apuntalada por la doctrina jurisprudencial.

⁵¹⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., pág. 204.

⁵¹⁶ FALCÓN Y TELLA, R., “La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida”, *Quincena Fiscal*, nº.21, 1998, pág. 6.

Lo anterior parecía confirmarse, además, con la práctica administrativa que interpretó dicho precepto de la LDGC en el sentido de permitir el devengo de intereses de demora durante el tiempo de suspensión, interpretación confirmada en su día por el artículo 37.3 del R.D. 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre régimen sancionador tributario.

Las dudas doctrinales apuntadas, no obstante esta primera proclamación novedosa por el legislador tributario de suspender automáticamente la sanción sin necesidad de garantía, o quizás precisamente por eso, tuvieron su prolongación en los problemas generados por la aplicación jurisdiccional de dicho régimen.

En ese sentido, el TS se pronunció sobre la interpretación del artículo 35 de la LDGC, en Sentencias como la de 5 de octubre de 2004 (ES:TS:2004:6226); 5 de febrero de 2004 (ES:TS:2004:682), 8 de abril de 2003 (ES:TS:2003:2431), 29 de enero de 2003 (ES:TS:2003:490), 3 de diciembre de 2002 (ES:TS:2002:8089), y sobre todo, la pionera de todas como fue la Sentencia de 18 de septiembre de 2001, Recurso nº 5960/2000 (ES:TS:2001:6892).

En dichos pronunciamientos se establecía que la firmeza en vía administrativa no se adquiere en tanto no se hubiera incoado el oportuno recurso contencioso-administrativo y no se dictara la pertinente resolución jurisdiccional, no siendo posible hasta ese momento ejecutar la sanción tributaria, que quedaba suspendida sin aportar garantía alguna.

En efecto, el TS en la Sentencia de 18 de septiembre de 2001 (recurso de casación en interés de ley núm. 5960/2000), en un principio parecía limitarse a considerar una cuestión secundaria como era la de rechazar el devengo de intereses de demora como consecuencia de esa suspensión automática del artículo 35 de la LDGC. Lo cual ya suponía enderezar en parte la deriva del legislador tributario hacia un mayor respeto del derecho a la tutela judicial efectiva, según la doctrina científica antes citada (y en coherencia con la doctrina constitucional de la STC 66/1984, de 8 de junio).

Lo anterior, no obstante, ya podía anticipar lo que de forma incidental se estableció a continuación: **que el principio que parecía desprenderse de la normativa tributaria en ese momento vigente debía sostenerse desde la configuración y perspectiva constitucional del Derecho administrativo sancionador.**

En concreto, vino a consagrar de forma expresa la postura defendida por la doctrina científica a la que nos hemos referido anteriormente relativa a que, del artículo 35 de la LDGC no es necesario hablar de una suspensión propiamente dicha, “...*porque hasta la*

resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa” (Fundamento de Derecho Segundo in fine).

Es decir, era una forma de avalar la figura la inejecución más que una suspensión automática. Dicho criterio es reiterado en Sentencias como la de 23 de octubre de 2002, Recurso nº 9420/1997 (ES:TS:2002:6988), y 21 de julio de 2003, Recurso nº 11483/1998 (ES:TS:2003:5235). En la primera de ellas, se consideraba que la sanción quedaba suspendida hasta que la vía administrativa alcanzase su firmeza, *“es decir, hasta que la misma sea ya irrecurrible, bien por haber caducado el plazo para promover la vía impugnatoria jurisdiccional o bien por haberse consumado ya la misma”*. Y concluía afirmando que la solución propugnada *“...es la de no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa—en el sentido especificado en el primer párrafo del Fundamento anterior—y, por tanto, la innecesiedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender”* (Fundamento de Derecho Sexto in fine).

Por tanto, según la doctrina más autorizada, en esta segunda fase los tribunales [(Sentencia del TS de 6 de octubre de 1998, Recurso 6416/1997 (ES:TS:1998:5681), y sobre todo la meritada STSJ de 18 de septiembre de 2001) establecieron como doctrina, que la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias decretadas en la vía administrativa se prorrogaba durante toda la tramitación del proceso contencioso-administrativo. Se adoptaba, pues, la tesis de la doctrina científica de sustituir la suspensión automática por la inejecución, más acorde con los valores y principios amparados por el artículo 24 de la CE como ya hemos visto.

No obstante, con la promulgación de la nueva LGT, la situación iba a dar un giro radical en la doctrina jurisprudencial del TS, tanto en la aplicación de la misma como en la adaptación del régimen precedente de la LDGC, y ello a pesar de que el contenido esencial de este último se mantuvo por el legislador de 2003.

c.) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el automatismo en la suspensión de las sanciones en vía administrativa.

En efecto, la interpretación jurisprudencial que acabamos de ver por STSJ de 18 de septiembre de 2001, no es la línea definitivamente adoptada por la LGT, la cual marca claramente el límite de la suspensión hasta la firmeza en vía administrativa, sin necesaria prolongación a la vía judicial.

En primer lugar, el artículo 161.2, párrafo segundo de la LGT dispone que la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

Asimismo, el artículo 212.3 dispone que la interposición de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción dará lugar a que su ejecución quede automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. Hasta aquí, de la lectura sosegada del mismo no parece haber cambio significativo con el artículo 35 de la LDGC.

Dentro de la vía de revisión económico-administrativa, el artículo 233.9 de la LGT establece respecto a las deudas tributarias en general el mantenimiento de la suspensión adoptada en vía administrativa previa comunicación de la interposición del recurso contencioso-administrativo, junto con la solicitud de suspensión ante el órgano judicial. Además, la suspensión se mantendrá condicionada a la vigencia y eficacia de la garantía, **y en tanto que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.** Finalmente, **se extiende el mantenimiento de la suspensión en caso de sanciones sin prestación de garantías a resultas de la decisión judicial que se adopte** (párrafo segundo del citado artículo 233.9).

De una primera lectura, puede deducirse que actualmente existe coincidencia a la hora de regularse la suspensión de la ejecución de deudas tributarias según sean de naturaleza sancionadora o no, en el sentido de que comparten la previsión legal de un

prolongamiento de la suspensión adoptada en vía administrativa en tanto se interpone el recurso contencioso-administrativo con solicitud expresa de la suspensión al juez.

Observamos también, ya en el ámbito del derecho sancionador tributario, que la LGT asume el mismo criterio establecido en la Ley 1/1998, de suspensión automática sin garantía de las sanciones, en tanto que las mismas hayan causado estado en la vía administrativa. Ahora bien, se introduce el aplazamiento de la ejecución hasta la decisión judicial sobre la adopción de medidas cautelares --en ciertos casos--, cuando se haga comunicación a la Administración de la interposición del recurso contencioso administrativo con expresa petición de suspensión. Es decir, lo que se exige, para la ejecutividad de la sanción, es la llamada firmeza en vía administrativa (o sea, que ésta se agote), y no la firmeza entendida hasta la resolución final del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado.

Este bloque normativo, en palabras de DELGADO PACHECO, intentó poner fin a la controversia jurisprudencial y doctrinal ya analizada que se suscitó a raíz del artículo 35 de la LDGC al establecer por vez primera la suspensión sin garantías de las sanciones hasta su firmeza en vía administrativa. Suponía además un acercamiento del ordenamiento tributario al régimen administrativo general de la LRJAP y PAC, superando en principio la estancamiento en la que se había sumido con la reforma de la LGT de 1995⁵¹⁷.

En este sentido, la expresión "y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa" cabría interpretarse, o bien hasta que hubieran causado estado en dicha vía porque no quepa ya otro recurso administrativo o económico administrativo, o bien, hasta que se adoptara, en la vía contencioso administrativa la resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, es instada por primera vez, o reiterada en la vía

⁵¹⁷ DELGADO PACHECO, A., "De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria", ob. cit., pág. 61.

jurisdiccional, al amparo del artículo 129 y ss. LJCA, (artículo 122 de la LJCA de 1956). Dicha interpretación mantenida por RODRÍGUEZ CARBAJO, es ya clara y meridiana a la vista de los arts. 212.3 y 233.1 y 9 de la LGT, en donde “ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico administrativa en la posterior vía contencioso-administrativa incoada (si se dan los dos condicionantes del art. 233.9 de la citada LGT) conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada, (en el mismo recurso contencioso administrativo), y sin que pueda determinar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA tanto de 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional”⁵¹⁸.

La idea central pues, que subyace en el fondo de la cuestión es que hay que partir de la necesidad de suspender la sanción para no continuar la acción de cobro hasta que sea firme en vía administrativa por no haber recurso administrativo ordinario alguno⁵¹⁹. Tras ello, son inmediatamente ejecutivas en tanto no se solicite y se obtenga la suspensión en vía contenciosa.

Asimismo, la Resolución del TEAC, Sección Vocalía 11ª, de 7 nov. 2007, rec. 3276/2006, **consideraba respecto a las sanciones no tributarias** que son ejecutivas una

⁵¹⁸ RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., “Nueva jurisprudencia sobre la **suspensión** de la ejecución de las **sanciones tributarias** en el proceso contencioso-administrativo, *Análisis de la STS de 7 de marzo de 2005*”, *Actualidad Administrativa*, nº.13, Quincena del 1 al 15 Jul. 2005, pág. 1620.

⁵¹⁹ En la Resolución del TEAC, nº 00/00081/2017/00/00, de 24 de abril de 2019 en unificación de criterio, se cuestionaba la validez de una providencia de apremio dictada y notificada con anterioridad a la interposición de una reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de imposición de sanción. Pues bien, el TEAC consolida la doctrina de que la interposición de una reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de imposición de sanción, ya sea con anterioridad o con posterioridad a la notificación de la providencia de apremio, determina la aplicabilidad de la suspensión automática de la ejecución de la sanción a que se refiere el artículo 212.3 de la LGT, careciendo la Administración tributaria de la posibilidad de exigir el cobro de la sanción con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal. De esta forma, se completa el criterio de la Resolución nº 00/4887/2002 de 26.02.2004 dictada en Unificación de criterio que a su vez reitera la Resolución nº 4449/2000 de 27/09/2001.

vez que agotan la vía administrativa, excepto que la normativa reguladora específica de alguna de ellas estableciera otra cosa distinta, razón por la cual no cabe la suspensión en esa vía. De ello resulta que, salvo que hubiera una suspensión expresa de su ejecución por parte del Tribunal de Justicia ante el que se haya impugnado una sanción no tributaria, **procedería el inicio del procedimiento de apremio una vez transcurrido el plazo voluntario de pago sin haberse éste efectuado, porque la mera solicitud de suspensión carecería de efectos suspensivos.**

Así se pronuncia el TEAC, haciendo una comparativa entre las sanciones tributarias y las administrativas no tributarias:

“... De lo que antecede resulta que las sanciones de la Administración pública a las que sea de aplicación la Ley 30/1992 no son ejecutivas hasta tanto no sean firmes, por lo que la figura de la suspensión de la ejecución a que se refiere el artículo 111.2 de esa Ley no tiene cabida. Las sanciones, una vez agotada la vía administrativa y por tanto ejecutivas, pueden ser impugnadas en vía contencioso-administrativa, en cuyo caso puede solicitarse la suspensión al Tribunal de Justicia correspondiente, que ha de resolver expresamente mediante auto concediéndola o denegándola, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. No cabe aquí la prolongación de una suspensión anterior, como establece el artículo 111.4 de la Ley 30/92, puesto que no hay tal, como queda dicho. CUARTO: Las sanciones tributarias, por el contrario, sí son ejecutivas desde el momento en que se notifican, aunque no hayan agotado la vía administrativa, si bien esa ejecución quedará en suspenso en el caso de que se impugnen en tiempo y forma por recurso o reclamación, sin necesidad de aportar garantía...”

El TEAC considera la figura de la inejecución de la sanción no tributaria, al afirmar expresamente que no tiene cabida la suspensión en vía administrativa y menos su prolongación en vía judicial ya que no existía antes. En cambio, sí adopta la figura de la suspensión de las sanciones tributarias.

La conclusión, además de lo dudoso que supone considerar que las sanciones tributarias sean ejecutivas desde el momento en que se notifican, no obstante su suspensión automática desde la interposición del recurso (una más de las indeseables consecuencias de sustituir la inejecución por la suspensión automática y en general, del alejamiento de la normativa administrativa general por parte del legislador tributario), es que, no podría considerarse suspendida en su ejecución una sanción no tributaria por el anuncio y la mera interposición de recurso contencioso contra la misma, sin que en vía jurisdiccional fuera solicitada al juez y sin que constara garantía suficiente alguna aportada en momento alguno. En su virtud, la sanción no tributaria es inmediatamente ejecutiva desde su firmeza en vía administrativa tras la resolución desestimatoria del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la misma.

De lo anterior también se deduce que falta amparo legal para no ejecutar una sanción no tributaria durante el plazo para interponer recurso contencioso-administrativo, sin que además conste solicitud de suspensión en vía jurisdiccional ni aportación de garantía, y menos aún mantener dicha suspensión durante su sustanciación en primera instancia y en apelación⁵²⁰.

En consecuencia y volviendo al ámbito tributario, tras la reforma de la LGT, parece que ya no podía ya haber razones técnico jurídicas para mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía contencioso administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pues la frase “sin que puedan ejecutarse -las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende- hasta que sean firmes en vía administrativa” contenida en el artículo 35 de la LDGC (y en los demás preceptos posteriores semejantes que hemos venido comentando) sólo puede interpretarse o bien

⁵²⁰ Resolución del TEAC nº 3276/2006 de 07-11-2007 ya citada *ut supra*.

como “hasta que hayan causado estado en dicha vía” (y no quepa ya otro recurso administrativo o económico administrativo), o bien, como máximo, “hasta que se adopte, en la vía contencioso-administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, *ex novo*, o reiterada, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJ de 1956 ó 129 y siguientes de la LJ de 1998⁵²¹.

d.) Falta de automatismo de la suspensión en vía jurisdiccional.

A la vista del régimen descrito, la cuestión ahora planteada versa sobre cuál fue el criterio de los juzgados y tribunales a la vista de la regulación de la LGT, a la hora de decidir sobre la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en la transición de la vía administrativa al proceso contencioso-administrativo.

La línea argumental abierta por la LDGC, dio lugar a dos posturas en apariencia irreconciliables: de un lado, la que sostenía que el juez o magistrado debe ser libre para decidir si suspende o no las sanciones tributarias --y, en el caso de que opte por la suspensión, si ésta ha de ser con garantía o sin ella-- durante la tramitación de los procesos contencioso-administrativos; de otro lado, la postura que consideraba que, si desde la LDGC, las sanciones tributarias quedan suspendidas automáticamente y sin necesidad de garantía por la mera interposición de un recurso o de una reclamación económico-administrativa, esa misma regla había de aplicarse también al proceso contencioso-administrativo.

Pues bien, tras la modificación de la LGT, el Alto Tribunal se decantó parece que definitivamente tras la significativa Sentencia de 7 de marzo de 2005 Recurso nº

⁵²¹ La valoración de la aplicación de la Ley incluida en la obra de ARNALDO ALCUBILLA, E., FERNÁNDEZ VALVERDE, R. y GONZÁLEZ RIVAS, J.J., "*Jurisdicción contencioso-administrativa. Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*", (3ª Ed.). Editorial El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, Septiembre 2007.

715/1999 (ES:TS:2005:1378), por considerar que la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias decretadas en la vía administrativa se proroga en el proceso contencioso-administrativo, pero sólo hasta el momento en que el Juez o Tribunal resuelve el incidente de medidas cautelares. La mayoría del Pleno de la Sala Tercera del TS optó por la primera tesis, habiéndose formulado tres Votos particulares en favor de la segunda.

DELGADO PACHECO reseña pues varias líneas argumentales sentadas por dicha Sentencia y que, con matices se ha mantenido hasta nuestros días:

- La firmeza a la que se refiere el artículo 212.3, letra a) es única y exclusivamente la que el precepto indica, es decir, en vía administrativa, sin el sentido al que aludía el criterio fijado por la STSJ de 18 de septiembre de 2001.
- En relación con lo anterior, la suspensión de la sanción tributaria sin garantía se limitaba a la vía económico-administrativa, sin prolongar sus efectos a la vía jurisdiccional, en la cual regiría la regulación específica de la LJCA en materia de medidas cautelares.
- Según los artículos 212.3 letra a) y 233.9 de la LGT se establece un período intermedio en el sentido de que, la prolongación de los efectos de la suspensión adoptada en vía económico-administrativa lo será hasta la adopción de la decisión judicial sobre la medida cautelar conforme al artículo 129 y ss. de la LJCA.
- En resumen, el propio TS cambia su criterio doctrinal adoptado a raíz de la LDGC y encabezado por la meritada Sentencia de 18 de septiembre de 2001.

No obstante, esta doctrina emanada de la Sentencia de 7 de marzo de 2005 no aclaraba suficientemente el régimen de la suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa. Además, existía una contradicción ya que, la remisión al régimen de la propia LJCA parecía desconocer su misma doctrina fijada por Sentencia de 6 de octubre de 1998 y reiterada en Sentencia de 11 de noviembre de 2004, Recurso de casación 4144/1995 (ES:TS:2004:7315) y que establecía una regulación especial de la

suspensión tributaria en vía jurisdiccional. Este régimen concedía la suspensión automática en vía judicial si en la vía previa económico-administrativa había sido garantizada la deuda tributaria suficientemente y la garantía mantenía sus efectos en el proceso jurisdiccional. Por un lado, el TS se remitía al régimen específico de la LJCA que no contemplaba la suspensión automática sino la ponderación de intereses y la justificación de los perjuicios. Pero al mismo tiempo su jurisprudencia no tenía en cuenta estas últimas circunstancias para centrarse sólo en que la existencia de garantía suficiente amparaba los intereses públicos, sin necesidad entonces de labor alguna de ponderación de intereses ni alegación y acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación⁵²².

Pues bien, esta contradicción, junto con los Votos particulares formulados a la Sentencia de 7 de marzo de 2005 evidenciaron las carencias de esta nueva doctrina, que, como ya hemos dicho, a grandes rasgos se mantiene vigente.

En efecto, como ya hemos apuntado *ut supra*, frente a la decisión mayoritaria se pronunciaron tres Votos Particulares discrepantes que consideraban que la suspensión de las sanciones debería mantenerse en la vía judicial, sin necesidad de prestar garantía⁵²³.

De esta forma, la crítica se centra en que no podría hacerse de peor condición a la suspensión jurisdiccional respecto de la otorgada ya en la vía administrativa, justificándose la prolongación de la medida cautelar en principios del derecho sancionador general, y en concreto de la presunción de inocencia. En este sentido, las sanciones no tienen finalidad recaudatoria y su suspensión sin garantías soslayaría el principio de culpabilidad, por lo que, exigir garantía como condición de la suspensión

⁵²² DELGADO PACHECO, A., “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”, ob. cit., págs. 62-63.

⁵²³ En concreto, el Magistrado GARZÓN HERRERO en su Voto Particular se cuestionaba si era conciliable con la presunción de inocencia, e incluso con el principio de proporcionalidad, el que en vía contenciosa se exija un plus de garantías para suspender la ejecución de la sanción, que sin embargo no se exigen en vía administrativa previa, ni siquiera en vía económico-administrativa.

supondría presuponer o partir de la culpabilidad del sancionado en contra de los principios derivados del artículo 24 de la CE.

Por tanto, la decisión adoptada por la mayoría del Pleno de la Sala Tercera del TS supone, en opinión de RODRÍGUEZ CARBAJO, colocar en una posición muy diferente, (y a nuestro juicio injustificadamente ventajosa), al contribuyente que impugna una sanción tributaria en la vía administrativa respecto al que acude al proceso contencioso-administrativo.

De esta forma, en la vía de los recursos y reclamaciones económico-administrativos, el contribuyente disfruta de una suspensión automática de la ejecución de la sanción recurrida sin necesidad de prestar garantía, a lo que cabría añadir la gratuidad del procedimiento. Por el contrario, cuando el interesado acude al proceso contencioso-administrativo la sanción recurrida sólo se suspenderá si prueba la concurrencia de los requisitos exigidos para ello en el artículo 130 de la LJCA, quedando a la apreciación subjetiva del juez, como hemos visto al analizar el criterio de la ponderación de intereses en conflicto como fundamento de la justicia cautelar. A lo anterior finalmente habría que añadir que, aun cuando se acuerde la suspensión, en vía judicial puede condicionarse a la prestación de una garantía con el correspondiente coste económico, además del abono de la llamada tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el caso de las personas jurídicas, y abono de unas costas cada vez más cuantiosas en el supuesto de que el recurso sea desestimado o inadmitido⁵²⁴.

A la crítica expuesta por los magistrados discrepantes, se unieron inmediatamente después de la STSJ de 7 de marzo de 2005 algunos pronunciamientos jurisdiccionales contrarios a la opinión mayoritaria expuesta en dicha Sentencia, manteniendo el criterio tradicional de extender la suspensión de la sanción a la vía judicial.

⁵²⁴ RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., “Nueva jurisprudencia sobre la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en el proceso contencioso-administrativo, Análisis de la STS de 7 de marzo de 2005”, ob. cit., pág. 1620.

En esta línea debemos citar las Sentencias del TSJ de Cataluña de 12 de enero (JUR 2006/116263) y de 9 de febrero de 2006 (JUR 2006/116435), en las que no se encuentra justificación que, por el mero tránsito de la vía administrativa a la judicial se le tenga que limitar al particular la suspensión de la sanción mediante la prueba categórica de la producción de daños y perjuicios, nada menos que de imposible o difícil reparación. Eso sí, con la salvedad importante en estos pronunciamientos de que, además de haberse alegado perjuicios derivados de la inmediata ejecución aceptados por la propia Administración, el particular sí que había prestado caución suficiente en vía jurisdiccional para garantizar el pago de la controvertida liquidación tributaria.

A pesar de estas críticas referidas a la probable vulneración de la presunción de inocencia, la línea discursiva de la STSJ de 7 de marzo de 2005 tuvo su confirmación en pronunciamientos posteriores, destacando la Sentencia de 14 de diciembre de 2011 , Recurso de casación nº 6675/2010 (ES:TS:2011:8418), según la cual, a efectos de acordar la suspensión sin garantía de las sanciones tributarias, *"...no puede acudirse a criterios meramente abstractos, como la presunción de inocencia, el carácter no esencialmente recaudatorio del acuerdo sancionador, o los breves plazos establecidos en el procedimiento de recaudación para el ingreso de las sumas adeudadas en concepto de sanción, sin tener en cuenta los intereses en conflicto y los posibles daños que pueden sufrir los intereses públicos como consecuencia de la suspensión"* (Fundamento de Derecho Segundo).

Por tanto, es muy significativa esta referencia **a la presunción de inocencia y culpabilidad**. Y dicho interés estriba en que, justamente es **la doctrina actualmente consolidada del TS la que rechaza la apelación genérica a dicho principio para acceder a la medida cautelar de forma automática cuando ya estamos en vía jurisdiccional**. Dicha interpretación, en suma, genera una tensión con el principio de

presunción de inocencia al no extender la suspensión de las sanciones también en la vía contencioso-administrativa⁵²⁵.

En definitiva, esta jurisprudencia [(por todas, SSTTS de 14 de diciembre de 2011, Recurso nº 6675/2010 (ES:TS:2011:8418), de 16 de enero de 2012, Recurso nº 2303/2011 (ES:TS:2012:30), y de 27 de febrero y 26 de marzo de 2013) rechaza que la petición de suspensión jurisdiccional de las sanciones tributarias pueda resolverse, con criterios que no tengan en cuenta los intereses singulares en conflicto y los posibles daños que pudieran irrogarse a los intereses públicos como consecuencia de la suspensión. De esta forma, el órgano jurisdiccional debe ponderar las peculiares circunstancias del supuesto concreto para determinar si la correcta protección de los intereses públicos pide la suspensión y, en su caso, requiere la prestación de caución o si concurren motivos que justifiquen la exclusión de la misma.

Es justamente la citada STSJ de 16 de enero de 2012, Recurso nº 2303/2011 (ES:TS:2012:30), la que supuso un hito importante en el sentido, de que **es el órgano judicial quien debe resolver sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, valorando los intereses en conflicto, y la acreditación suficiente de que la ejecución causaría daños de difícil o imposible reparación.**

⁵²⁵ En este sentido, en la STS de 27 de febrero de 2013, Recurso nº 5082/2011 (ES:TS:2013:746) se discrepa de la apelación en el trámite cautelar al principio de culpabilidad y a la presunción de inocencia, pues la justicia cautelar no es un medio para hacer efectivo el derecho a la presunción de inocencia (Fundamento de Derecho Quinto). Igualmente, la Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2013, Recurso nº 5707/2013 (ES:TS:2013:4828), rechazaba el criterio de suspensión en vía judicial de la sanción sin exigir garantía para la correcta protección de los intereses públicos. Y ello porque consideraba que el carácter no recaudatorio de la sanción no niega la existencia de otros intereses públicos presentes en su imposición. Pero a continuación añade lo que para nosotros encierra el extremo más significativo, (y creemos que dudoso), en materia de suspensión de las sanciones en vía judicial, **como es que el Alto Tribunal no considera que la justicia cautelar constituya un medio para hacer efectivo el derecho a la presunción de inocencia.** Finalmente, y en el caso concreto enjuiciado la exigencia de caución se imponía para responder de los perjuicios derivados de la medida cautelar, al no aportarse por la entidad dato alguno para que el citado órgano judicial pudiera apreciar que se daban los motivos por los que no debería garantizarse el interés público (Fundamento de Derecho Tercero).

En primer lugar, confirma el TS lo expuesto ya en su Sentencia antes citada de 14 de diciembre de 2011, reprochando a la Sala de instancia (Audiencia Nacional) que la apelación a la presunción de inocencia, importe de la sanción, carácter no esencialmente recaudatoria sino punitivo de la misma o los breves plazos recaudatorios para su ingreso, constituyan argumentos suficientes para apreciar el *periculum in mora*, de forma que de no acordarse la suspensión podría ser ineficaz un eventual fallo estimatorio de la pretensión (Fundamento de Derecho Segundo).

A este respecto, la no consideración de la presunción de inocencia y la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, supondría la presuposición de la culpabilidad del sujeto, lo que bastaría para poner en cierta duda esta postura del Alto Tribunal.

En segundo lugar, y dentro del rechazo del TS a esa fundamentación genérica aducida por el particular y aceptada por el juzgador de instancia para acceder a la suspensión, se sitúa el reproche directo al solicitante de la medida de no haber hecho, *“una concreta exposición o valoración de los perjuicios que la no suspensión de la ejecutoriedad de la sanción ocasionaría a la sociedad. No se explica cómo afectaría a sus recursos, a la productividad, a sus relaciones laborales, mercantiles, comerciales e industriales o, en general, a su actividad. No existe mención alguna a estas circunstancias que podrían justificar la toma en consideración de la medida cautelar instada”* (Fundamento de Derecho Segundo).

En definitiva, al particular le correspondía el deber de acreditar que el cobro la sanción o el aseguramiento de su ingreso podrían producirle perjuicios de difícil o imposible reparación, haciendo que el eventual fallo anulatorio en la sentencia definitiva resultare ineficaz o inaplicable. En este sentido, ni siquiera admitiría la suspensión con garantía, ya que el régimen cautelar específicamente aplicable a las sanciones en vía jurisdiccional es exclusivamente el fijado en los artículos 130 y ss. de la LJCA, que fija como requisito ineludible acreditar que la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso. La falta de concurrencia de esta circunstancia hace inviable entonces cualquier intento de suspender la sanción. También

aquí cabe hacer la misma crítica por ignorarse la presunción de inocencia en vía judicial, cuando se tuvo en cuenta para la suspensión automática en vía administrativa, pero además añadiendo el desconocimiento de las especialidades propias del ámbito sancionador en general y tributario en particular.

Posteriormente, el TS en Sentencias de 10 de julio de 2012, Recurso nº 2697/2011 (ES:TS:2012:5777), de 19 de julio de 2012, Recurso nº 424/2011 (ES:TS:2012:5488), de 5 de diciembre de 2012, Recurso nº 724/2012 (ES:TS:2012:8118), y de 26 de marzo de 2013, Recurso nº 5708 (ES:TS:2013:1336), reproduce la doctrina derivada de la Sentencia de 7 de marzo de 2005, confirmando la negativa de trasladar el automatismo en materia de suspensión de sanciones de la vía económico-administrativa a la vía contencioso-administrativa, debido fundamentalmente a la propia especificidad de la regulación de las medidas cautelares en vía judicial de la ley rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa, en la que el órgano judicial debe resolver sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, conforme a los artículos 133 y siguientes mediante una valoración particularizada de cada caso concreto⁵²⁶.

De la aplicación exclusiva del régimen cautelar de la LJCA se deriva, por otra parte, la amplia facultad de apreciación y valoración que se desprende del ya citado art. 133 de la Ley Jurisdiccional, sobre todo en cuanto al nivel de exigencia al particular de la prueba de las circunstancias particulares para la suspensión sin garantías de la sanción.

De esta forma, cabe destacar la Sentencia del TS de 2 de febrero de 2012, Recurso de casación núm. 2845/2011 (ES:TS:2012:571), según la cual, de la misma forma que el particular ha de sujetarse a la obligación de probar que la ejecución del acto haría perder la finalidad legítima del recurso, cuando éste acredita la incapacidad de asumir el pago o garantía de la sanción sin grave quebranto y presenta prueba suficiente de ello, procede

⁵²⁶ Por toda la jurisprudencia, Sentencia de esa Sala y Sección de 20 de Noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación número 6248/2011 (ES:TS:2012:7613).

acceder a la suspensión sin garantía. Lo contrario podría volverse contra los intereses públicos de la Administración a la que perjudicaría la insolvencia del deudor en forma de que el crédito se volvería incobrable⁵²⁷.

Dentro de esa misma línea, en otros pronunciamientos el Alto Tribunal permite que la suspensión de la sanción tributaria acordada, lo sea sin presentación de garantía alguna, y **ello en base a que la conclusión no se obtiene en abstracto, sino analizando la cuantía de la sanción, la situación económica de la empresa, la imposibilidad de obtener garantías, y la falta de acreditación por la Administración del perjuicio para el interés público derivado de la suspensión de la sanción.**

En concreto, la Sentencia del TS de 03 de abril de 2012, Recurso de casación núm.3292/2011 (ES:TS:2012:2399), al analizar la prueba aportada por la solicitante de la suspensión sin garantía de la sanción tributaria, entiende que ha quedado acreditado el escaso saldo de las cuentas bancarias de la entidad, de lo que se deduce la imposibilidad práctica de atender el pago inmediato de la sanción sin grave riesgo de la propia empresa, lo que daría lugar a un concurso de acreedores o la reducción de plantilla de los trabajadores.

Por su parte, en la Sentencia del TS de fecha 15 de enero de 2013, Recurso nº 2223/12 (ES:TS:2013:29), sí se apreciaba una acreditación suficiente de los graves perjuicios que supondría al contribuyente la ejecución debido a la importancia de la sanción. Y ello frente a la falta de acreditación por la Administración del perjuicio que causaría a los intereses generales la suspensión, ya que, para la misma, el único perjuicio parece ser que sería el ocasionado a la Hacienda por la falta de ingreso de la sanción, sin mencionar la

⁵²⁷ En ese caso, como dice el Alto Tribunal “...la mejor forma de preservar los intereses públicos es la no exigencia de prestación de caución, en tanto que dada la situación económica y patrimonial de la interesada, de llevarse a cabo la ejecución podría situar a la entidad en insolvencia e imposibilidad definitiva de hacer frente a la sanción impuesta, impidiendo su continuación empresarial y con ella poder solventar su situación financiera y hacer frente a sus responsabilidades, de donde sí se derivaría un perjuicio a la Administración” (Fundamento de Derecho Tercero).

existencia de otro perjuicio. Y es en este punto **donde se invierte la carga de la prueba: una vez acreditado que el ingreso inmediato de la sanción "dada la elevada cuantía de la misma" va a producir perjuicios al interesado, será preciso que la otra parte (la Administración), invoque y pruebe que la suspensión ya acordada va a producir perjuicios a los intereses generales**⁵²⁸.

Asimismo, en Sentencia de 24 de febrero de 2014 el TS, Recurso nº 2947/2013 (ES:TS:2014:791), y con invocación expresa a la Sentencia citada de 15-01-2013), insiste en esta tesis, al precisar que no puede considerarse automático que para la suspensión de los actos sancionadores deba exigirse siempre fianza, únicamente en base a los perjuicios para la Hacienda Pública de la falta de ingreso de la deuda. Y ello por la razón evidente de que si fuera así no sería nunca posible la suspensión sin previo aval en todo acto de contenido económico que supusiera un ingreso para la Hacienda Pública. Por lo que, a continuación, el Alto Tribunal vuelve a reconocer *“el amplio margen de apreciación al órgano judicial que debe valorar la conveniencia de establecer la garantía en cada caso concreto, conciliando y ponderando los intereses afectados en la contienda judicial y que sean dignos de protección provisional”* (Fundamento de Derecho Tercero)⁵²⁹.

Por último, la Sentencia del TS de 16 de abril de 2015, Recurso nº 1978/2014 (ES:TS:2015:1572), aboga por la suspensión cautelar mientras no se adopta una decisión

⁵²⁸ El Fundamento de Derecho Segundo de esta Sentencia de fecha 15-01-2013, considera que: *“...En esta tesitura se ha de partir del hecho probadode que no hay perturbación grave para los intereses generales derivados de la suspensión, sin que se haya demostrado tal perturbación. Pero, además, no cabe duda que frente a una posible perturbación leve de los mismos éstos deben ceder ante la grave perturbación que se originaría a la recurrente dada la importancia de la sanción -3.802.030,11 euros-, cuya garantía equivaldría al 2,23% de los ingresos anuales, al 38,6% de los sueldos y salarios anuales y al 33,59% de los beneficios del último ejercicio, según se desprende de lo manifestado en el escrito de interposición apoyado en documentación relativa a las Cuentas Anuales Auditadas, que no ha sido impugnada por la parte contraria que ni siquiera se ha personado en esta casación”*.

⁵²⁹ Y acaba reconociendo en el Fundamento de Derecho Tercero que, *“En otras palabras, aceptado por la Sala de instancia que el ingreso inmediato de la sanción causaría al interesado daños de imposible o difícil reparación, le corresponde a la Administración probar que la suspensión ya decretada va a producir perjuicios a los intereses generales [Sentencia de 15 de enero de 2013 (recurso de casación 2223/12, FJ 2º)], carga que no ha satisfecho en este caso”*.

judicial sobre la procedencia de la misma. Pero, además de realizar un resumen de la doctrina general que hemos ido desgranando en los pronunciamientos anteriores, lo que ahora más nos interesa en este punto es otro ejemplo de lo que debe considerarse como valoración circunstanciada de los intereses en juego, de apreciación exclusiva del juzgador. En este caso, la recurrente sólo formuló alegaciones formales sin relación con la situación directa de la entidad, omitiendo las circunstancias en ella concurrentes, limitándose a alegar los perjuicios que supondrían para la recurrente tener que pagar o avalar la sanción, frente a la suspensión sin garantías. Y dichas insuficientes alegaciones sobre el perjuicio económico que sufriría la solicitante se basaban esencialmente, “...*en el coste financiero que supondría para la misma el ingreso de la deuda tributaria cuya suspensión ha solicitado al Tribunal, si en un futuro se confirmaran las pretensiones de la recurrente y se reconociera que procedía la anulación de la liquidación de la que deriva dicha sanción, o se viera reducida sensiblemente el importe de la liquidación principal*” (Fundamento de Derecho Tercero). La reclamante se refiere al coste financiero que soportaría desde la fecha del pago de la sanción hasta la fecha de obtención de la devolución de su importe por la Administración Pública. Es pues, la generalidad y la falta de concreción del perjuicio individualizado al caso concreto, lo que se considera rechazable por el TS a fin de suspender sin garantía la sanción en vía jurisdiccional.

En definitiva, esta doctrina algo oscilante del TS estima, por un lado, que lo exigible de acuerdo con esta jurisprudencia es una mínima justificación de la adopción de la medida cautelar, y, por otro, que corresponde privativamente a la Sala de instancia valorar la prueba o los principios de prueba aportados por la recurrente al solicitar la adopción de aquella medida.

A este respecto, DELGADO PACHECO se pregunta cómo podría cuadrar toda esta jurisprudencia del TS sobre las medidas cautelares relativas a sanciones impugnadas en

vía judicial, con toda su misma doctrina seguida respecto a la suspensión de las liquidaciones tributarias⁵³⁰.

Como corolario a todo lo anterior, cabría añadir que el Alto Tribunal rechaza la suspensión automática sin garantías en vía judicial sin previa ponderación por el juzgador del interés público en juego, (siguiendo literalmente en realidad los términos del artículo 133 de la LJCA); pero también parece rechazar que para la suspensión de los actos sancionadores deba exigirse siempre fianza, únicamente en base a los perjuicios para la Hacienda Pública por la falta de ingreso de la deuda.

e.) Estado actual de la cuestión y valoración.

Es momento de sintetizar los criterios que constituyen en la actualidad una doctrina jurisprudencial bien asentada en torno a la suspensión en vía jurisdiccional de las sanciones tributarias, y los cuales se pueden agrupar en los siguientes⁵³¹:

- Una vez que la sanción sea firme en vía administrativa no se iniciarán actuaciones ejecutivas hasta que no concluya el plazo para interponer recurso contencioso-administrativo;
- Si durante dicho plazo, se comunica a los órganos de recaudación la efectiva interposición del recurso con petición de suspensión, ésta deberá mantenerse hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la petición formulada;
- No cabe una prolongación encubierta de dicha suspensión automática con traslado de la misma al proceso, so pretexto de la aplicación de principios generales. En este sentido como ya hemos adelantado **el Alto Tribunal no considera que la justicia**

⁵³⁰ DELGADO PACHECO, A., “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”, ob. cit., pág. 70.

⁵³¹ DELGADO PACHECO, A., “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”, ob. cit., págs. 70-71.

cautelar constituya un medio para hacer efectivo el derecho a la presunción de inocencia.

A ese respecto, y quizás como conclusión a nuestro modo de ver más importante (por la tesis mantenida hasta ahora de la necesaria toma en consideración de la especial naturaleza punitiva de las sanciones a los efectos de su suspensión), el Alto Tribunal rechaza todos aquellos criterios tendentes a generalizar la suspensión en vía jurisdiccional de las sanciones tributarias. Criterios que se centran en la interdicción del principio de culpabilidad por encima de la presunción de inocencia y, en el carácter no recaudatorio sino punitivo de las sanciones, en definitiva, criterios que priman la naturaleza especial de la sanción como acto administrativo y que ha de ser tomada en consideración como filtro cualificado a la ejecutividad genérica del acto administrativo.

Por el contrario, para el TS la invocación de estos criterios no son más que un intento de prolongar el régimen anterior de la firmeza administrativa, incompatible con el régimen cautelar específicamente aplicable de la LJCA y con la exigencia de justificación individualizada de la medida cautelar.

Esta postura, que a nuestro juicio genera dudas de mayor calado, será objeto de detenido análisis a continuación.

- En definitiva, y al margen de ello, el Alto Tribunal **exige una motivación individualizada de la adopción de la medida cautelar a cargo del particular, sin que el solicitante pueda limitarse a extender el automatismo de la suspensión ya concedida o a la aplicación de principios generales.** El recurrente debe justificar en concreto los perjuicios que se le irrogarían por la ejecución de la sanción de tal forma que le haría perder la finalidad legítima del recurso.
- Una vez rechazado que la petición de suspensión se sujete al automatismo propio de la vía administrativa, es única y exclusivamente el órgano judicial el que deberá resolver sobre la procedencia o no de la suspensión, con o sin garantía, con arreglo a

los criterios previstos en la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, esto es, ponderando los intereses en conflicto y, en su caso, condicionando la adopción de la medida cautelar a la prestación de garantía cuando pudiese causar perjuicios de cualquier naturaleza. Por lo que no pueden aceptarse posturas que no permitan al órgano jurisdiccional que ha de resolver sobre la suspensión realizar la necesaria valoración de los intereses que en el caso se encuentran en conflicto, tal y como se exige en la normativa citada.

A este respecto, corresponde exclusivamente al juez o tribunal de la instancia valorar los elementos probatorios o de juicio aportados por el recurrente a fin de tomar su decisión, atribución exclusiva que incluye, *“no sólo la valoración de los elementos que conducen a la suspensión sino asimismo los que permiten excluir la exigencia de caución o garantía. Lo que no cabría en cambio, es la ausencia total de motivación, equivalente a la prolongación de la suspensión automática”*⁵³².

Sobre esto último surge una de las primeras dudas sobre la doctrina del TS en las sucesivas sentencias analizadas, en cuanto a la acreditación de las circunstancias particulares que justificaban la suspensión judicial sin garantías de la sanción tributaria. Y es que, el nivel de exigencia probatoria no sólo puede resultar excesivamente rígido para el particular, traspasando así los límites en que debe moverse por su naturaleza esta pieza separada de suspensión⁵³³, sino que, uniéndonos a la crítica de DELGADO PACHECO, también puede llegar a superar las propias posibilidades reales de los jueces y tribunales de instancia a la hora de valorar las circunstancias propias de la adopción de la medida cautelar.

⁵³² DELGADO PACHECO, A., “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”, ob. cit., pág. 71.

⁵³³ Recordemos en este mismo sentido, las críticas que hemos expuesto en otro apartado de esta tesis al hablar de la rigidez de la carga probatoria que puede suponer para el particular acreditar unos perjuicios de imposible o difícil reparación, además del problema añadido de tener que acreditar la realidad de unas circunstancias que aún no se han producido.

A este respecto, debemos retomar la valoración que en su momento hicimos sobre el criterio de la justicia cautelar basado en la ponderación de intereses en juego, respecto al que ya advertíamos de los defectos derivados de su subjetivismo en manos del órgano juzgador, habiendo propuesto como alternativa, siempre que fuera posible, acudir al *fumus boni iuris* no como complemento, sino, en su caso, como criterio claramente alternativo.

En este punto, el Alto Tribunal a veces ha soslayado esa carga de subjetivismo que atribuye el legislador al juzgador para ponderar los intereses públicos y particulares en juego a fin de decidir sobre la medida cautelar. Y ello mediante el simple expediente de sustituir la adecuada ponderación de las circunstancias concurrentes por la más cómoda y sencilla medida de exigir la prestación de garantía que asegure el crédito público.

De nuevo reiteramos nuestra negativa valoración de esta práctica, tal y como hicimos en su momento, en el sentido de que, con todas las dificultades e inconvenientes que hemos visto, es más acorde con los fundamentos y criterios tradicionales de la justicia cautelar la postura de dejar al juzgador la ponderación circunstanciada de los intereses afectados en virtud del principio de proporcionalidad, que vaciar de contenido la figura de la suspensión sin garantía exigiendo ésta en todo caso, con independencia de los perjuicios que se irrogarían de la ejecución de la sanción, de la pérdida de la finalidad legítima del recurso o incluso de la apariencia de buen derecho que podría concurrir. El exigir en todo caso la garantía, bajo el pretexto de garantizar el crédito público, no sería más que la forma de facilitar y hacer más cómoda la toma de decisión del juzgador, evitando la siempre difícil tarea de apreciar y ponderar intereses y adoptar una subjetiva decisión a la que le ha empujado el legislador.

En definitiva, la aplicación del principio de proporcionalidad ponderando los intereses en juego (como ordena textualmente la LJCA), seguirá implicando, por un lado, la soberanía de juzgador para decidir según su criterio si se acreditan esos perjuicios y que son suficientes para preterir la protección del interés público, y, por otro lado, y

simultáneamente, la carga de probar de forma concreta los perjuicios irreparables derivados de la ejecución de la sanción.

Es por ello que, a la vista de la jurisprudencia del TS, la suspensión sin garantías de las sanciones en vía jurisdiccional exige una mayor justificación como contrapeso para salvaguardar el interés público, lo cual al mismo tiempo ha de permitir probar al particular que su situación económica y financiera pudiera verse seria y realmente comprometida por la ejecución de la sanción. Y en cuanto a probar no bastaría, a la vista de dicha doctrina, con acudir a argumentos genéricos (derivados del automatismo de la suspensión en vía administrativa) y no individualizados al caso concreto, so pena de rechazo judicial de la medida cautelar.

Ahora bien, y en eso coincidimos con DELGADO PACHECO, una limitación de la suspensión sin garantías que rompiera el equilibrio de intereses en juego supondría un retroceso de los derechos y garantías del contribuyente. Por ello, habría que acudir sin reservas al principio de proporcionalidad, en el sentido de conceder la suspensión cuando la ejecución del acto causara un efecto desproporcionadamente más grave al particular que las ventajas de la protección del interés público por la Hacienda Pública derivadas del cobro inmediato de la deuda⁵³⁴.

No debemos olvidar que una interpretación excesivamente literal de los preceptos de la LGT, puede resultar incompatible con el principio de proporcionalidad que, según el artículo 178, segundo párrafo de la misma LGT ha de regir el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria (y en general en todo ámbito sancionador).

Pero sin negar en modo alguno la anterior opinión bien fundada desde el punto de vista del respeto del principio de proporcionalidad, no podemos desconocer tampoco **que la**

⁵³⁴ DELGADO PACHECO, A., “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”, ob. cit., pág. 72.

posibilidad de exigir garantía no exigida en vía administrativa, **puede afectar justamente a ese mismo principio de proporcionalidad que se quiere preservar**⁵³⁵.

Y además de esa probable vulneración del principio de proporcionalidad, **para nosotros adquieren mayor relevancia si cabe, las dudas vertidas a lo largo de los anteriores apartados sobre el desconocimiento, cuando no vulneración, de los principios superiores del ordenamiento susceptibles de amparo constitucional, y que se derivarían de no tener en cuenta la peculiaridad de la naturaleza del acto sancionador.**

En primer lugar, RUBIO DE URQUÍA considera necesario el cambio de rumbo de esa doctrina, (que como vemos no se ha producido en absoluto), so pena de convertir una línea jurisprudencial pacífica (extender la suspensión de la sanción más allá de la vía administrativa hasta pronunciamiento judicial definitivo) en conflictiva⁵³⁶.

Como ya hemos adelantado *ut supra*, un sector doctrinal considera que es preciso huir de interpretaciones rígidas y literales de los preceptos que sustentan actualmente el régimen de suspensión de las sanciones tributarias, para atender más al significado y naturaleza que gobierna el fundamento jurídico de toda sanción.

⁵³⁵ En los Votos particulares formulados a la Sentencia de 7 de marzo de 2005, los magistrados discrepantes afirman que, "el juez contencioso no puede exigir las garantías que la sentencia mayoritaria posibilita porque de hacerlo quebraría el principio de proporcionalidad al establecer en la vía jurisdiccional, y sin razón temporal que justifique el cambio de criterio, un plus de exigencias con respecto a lo requerido en la vía administrativa. En definitiva, según la tesis mayoritaria, las sanciones, que no son ejecutables en la vía administrativa, sin necesidad de prestar caución, cuando son impugnadas, en la vía jurisdiccional, puede ser exigida la caución para obtener la suspensión. De este modo se consigue que los órganos jurisdiccionales, que siempre han de ser la última garantía del ciudadano se conviertan en la última amenaza para éste".

⁵³⁶ RUBIO DE URQUÍA, J.I., "La suspensión jurisdiccional de liquidaciones tributarias, una cuestión pacífica que no debiera tornarse en conflictiva". *Tributos Locales*, nº.58, 2006, pág. 6.

En este sentido, autores como CHICO DE LA CÁMARA ponen de relieve que el veto constitucional de la presunción de culpabilidad no permite a la normativa tributaria establecer una regulación que obligue a garantizar una sanción aun no firme⁵³⁷.

En el primer apartado de este Epígrafe, cuando analizábamos la crítica a la normativa tributaria de 1995 por su dudosa adecuación a los principios derivados del artículo 24 de la CE, ya adelantábamos que se iba a ver igualmente reproducida con la regulación de la actualmente vigente LGT y por la doctrina jurisprudencial del TS derivada de la Sentencia de 7-03-2005.

Pues bien, la crítica fundamental a la doctrina actualmente consolidada del TS es su rechazo a la apelación genérica a **la presunción de inocencia y culpabilidad** como uno de los sustentos constitucionales de la justicia cautelar en el ámbito sancionador, para acceder a la medida cautelar de forma automática cuando ya estamos en vía jurisdiccional. En concreto, cabe preguntarse la razón de que en vía administrativa la suspensión de la sanción sea automática apelando a dichos principios, y, en cambio no basta para prolongar la suspensión del mismo acto administrativo en vía jurisdiccional.

Hemos de tener en cuenta que el principio constitucional de presunción de inocencia es un principio que se aplica no sólo en sede contenciosa sino también en la vía propiamente administrativa. Consideramos a este respecto que no existe sustento jurídico alguno para una aplicación distinta del criterio de la suspensión de las sanciones en vía administrativa y en vía jurisdiccional, ya que, como dice CHICO DE LA CÁMARA, “el principio de

⁵³⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Hacia una interpretación más garantista en la interpretación de la normativa tributaria en materia de suspensión”, *Tributos Locales*, nº.65, 2006, págs. 32-33. En esta línea PONT CLEMENTE, J.F., TORREGROSA CARNÉ M.D., y PONT CLEMENTE, M., (cfr. “La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 10, 2006, pág. 52). Según dichos autores, si el *ius puniendi* debe ser controlado por el Estado, la ejecución de una sanción antes de que el juez o tribunal se pronuncie sobre su procedencia, vulneraría dicho principio. Por ello es preciso que la ejecutividad de la sanción se postergue al momento de la firmeza de la sanción en vía judicial, lo que da lugar a la suspensión automática sin garantías por la interposición del recurso contencioso-administrativo.

presunción de inocencia entra en juego en todas las ramas de nuestro ordenamiento jurídico y con independencia de la vía jurídica en la que nos encontremos”⁵³⁸.

En este sentido conviene recordar que, tal y como establece el TC, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices al Derecho administrativo sancionador como manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado⁵³⁹.

De lo contrario llegaríamos a la incongruencia de aceptar que, “una vez firme en vía administrativa la presunción de inocencia ha quedado destruida, cuando la sanción la impone el poder ejecutivo, y es posible su ejecución al margen de lo que tenga que decir el verdadero poder independiente que es el poder judicial, aceptándose, como máximo, que sea suspendida la ejecución de la sanción por dicho poder”⁵⁴⁰.

Es cierto que la doctrina del TS, ya consolidada en cuanto a la suspensión de las sanciones tributarias en vía judicial nos parece adecuada por la admisión de los criterios comúnmente aceptados en el ámbito de la justicia cautelar que exigen su valoración particularizada por el juzgador, tal y como venimos propugnando⁵⁴¹.

⁵³⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Hacia una interpretación más garantista en la interpretación de la normativa tributaria en materia de suspensión”, ob. cit., pág. 33.

⁵³⁹ Entre otras las SSTC 18/1981 (RTC 1981,18) y 76/1990 (RTC 1990,76).

⁵⁴⁰ CHOLBI CACHÁ, F.A. “Peculiaridades de la recaudación en el régimen sancionador en el ámbito local ante la interposición de recursos”. Lefebvre-El Derecho, *Boletín de Derecho Local*, nº.11, (EDO 2010/7509). Marzo de 2010.

⁵⁴¹ El propio TS ha señalado (v. sentencia de 14 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2732) que: “...Desde la perspectiva de la necesaria ponderación de los intereses en conflicto y de los parámetros establecidos en la Ley Jurisdiccional (*periculum in mora, fumus boni iuris, perjuicio para los intereses públicos*), la Sala entiende procedente en determinados supuestos la suspensión sin garantías de las sanciones tributarias cuando concurren determinadas circunstancias, (...) Además, en sede judicial se hace preciso valorar desde una nueva perspectiva el régimen cautelar que merezca el auto de suspensión que deba dictarse, pero ello no significa, sin embargo, que la sanción administrativa y, en concreto, la tributaria, no pueda ser evaluada conforme a la naturaleza particularmente intensa de la potestad que da lugar a ella y de la repercusión de los derechos fundamentales en tal ejercicio (...).”.

Pero en el ámbito sancionador creemos que la aplicación de dichos criterios ha de orientarse en todo caso desde el punto de partida esencial del respeto a los principios derivados del artículo 24 de la CE, en concreto la no presunción de culpabilidad o presunción de inocencia⁵⁴².

Por tanto, creemos que el régimen sancionador tributario debe seguir los mismos principios de cualquier proceso sancionador, ya sea administrativo o penal, en los que rige el principio constitucional de la presunción de inocencia. Si la suspensión cabe en la vía administrativa, parece que con mayor razón debiera seguir manteniéndose cuando el particular acude al auxilio judicial: no ha de ser de peor condición el trato dado por el juez que por la Administración, sino en todo caso lo contrario.

En este sentido, y siguiendo la actual normativa administrativa común, (siempre un paso por delante de la tributaria en este ámbito), abogamos por la extensión del supuesto inicial de inejecutividad de la sanción administrativa, (artículo 90 de la LPACAP) al ámbito tributario. Creemos que una sanción tributaria no deja de perder su naturaleza de una sanción como acto punitivo, lo que la aleja de la ejecución de una deuda tributaria o no tributaria. Por ello, le debería ser de aplicación el régimen general aplicable a todo acto sancionador, y sujeta al cumplimiento de los presupuestos necesarios y exigibles a toda sanción, incluida la presunción de inocencia hasta que se demuestre lo contrario, y

⁵⁴² A este respecto resulta sumamente significativa la tesis esgrimida en los ya citados Votos particulares a la ya conocida Sentencia del TS de 7 de marzo de 2005, en los que los magistrados discrepantes consideran que, *“la suspensión del pago de una sanción tributaria sin contrapartida de fianza alguna es una garantía que se conecta con el principio de culpabilidad exigible en toda infracción tributaria, por ello, con el principio de presunción de inocencia...”*. Continúan afirmando la compatibilidad entre los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia con la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores, *“porque en la ejecución de actos de esa naturaleza pueden existir intereses públicos que deban prevalecer frente al del particular...”*. Pero en cambio, cuando hablamos de sanciones tributarias mensurables económicamente, no puede haber ningún interés público prevalente, ya que la finalidad de la multa no es recaudatoria. La finalidad de toda sanción en general es causar perjuicio económico al infractor como castigo de su conducta punible, y ello se consigue plenamente acordando la suspensión sin caución. En cambio *“... Lo que pretende la caución es asegurar el cobro de la sanción para el caso de una posterior insolvencia del sancionado y el legislador ha entendido que esta finalidad es excesiva tratándose de sanciones pecuniarias, habida cuenta que el interés público implicado no es en puridad el recaudatorio”*.

esto no sólo en vía administrativa sino también contencioso-administrativa. En esta línea, CHICO DE LA CÁMARA considera que, “el principio de presunción de inocencia debe ser aún más garantista si cabe en la vía jurisdiccional que en la esfera propiamente administrativa, dado los intereses que existen en juego dignos de protección jurídica y que reclaman un mayor cuidado en las decisiones que se adopten por los Tribunales...”⁵⁴³.

A modo de conclusión, la evolución normativa y jurisprudencial sobre la justicia cautelar en el ámbito sancionador tributario no deja de suscitar polémica, sin que se haya logrado una completa y satisfactoria adecuación a las garantías constitucionales de los particulares frente a la Administración en esta materia. La suspensión automática en lugar de la inejecución de la sanción tributaria, y sobre todo, su limitación a la vía administrativa/económico-administrativa sigue tropezando con los principios derivados del artículo 24 de la CE, (acertadamente resumido en los Autos ya citados del TSJ de Cataluña de 28 de febrero y 12 de marzo de 1996) al centrarse en la primacía el principio de culpabilidad en lugar de presunción de inocencia, en la vulneración de la prohibición de indefensión y en la tutela judicial efectiva.

Y si esto es así en un ámbito del ordenamiento jurídico especialmente sensible y protegido a nivel constitucional como es el sancionador, parece que no cabría esperar mayor avance y progreso respecto a la necesaria flexibilización de la justicia cautelar para el resto de los actos de la Administración hacia la deseable igualdad de armas que propugnamos.

f.) El devengo de intereses de demora.

Paralelamente a los vaivenes de la jurisprudencia sobre el alcance de la suspensión de las sanciones, tampoco ha sido uniforme la postura en cuanto a la determinación del período

⁵⁴³ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Hacia una interpretación más garantista en la interpretación de la normativa tributaria en materia de suspensión”, ob. cit., pág. 33.

de devengo de los intereses suspensivos sobre las sanciones recurridas en vía administrativa y, es especial, en la vía judicial. Concretamente, cabe analizar la evolución la doctrina administrativa del TEAC al par de las diferentes interpretaciones de la doctrina sobre la falta de automatismo de la suspensión en vía jurisdiccional instaurado por la STSJ de 07 de marzo de 2005.

En este sentido tomaremos como referencia la Resolución del TEAC nº 00/01530/2019/00/00 de 09 de marzo de 2020, que compendia toda la doctrina del propio TEAC sobre la fijación, al socaire asimismo de la cambiante doctrina del Alto Tribunal.

Procede partir de la redacción originaria del artículo 212.3 de la LGT, letra b) según el cual, *“No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.”*

Por su parte, el artículo 233.9 se refiere a la continuación en vía judicial de la suspensión concedida en la vía administrativa, que seguirá vigente, en las condiciones que se indican hasta que el órgano judicial adopte la decisión sobre la suspensión, es decir, hasta la fecha de Auto judicial de suspensión.

Por tanto, de la lectura conjunta de ambos preceptos y siguiendo la línea marcada por la STSJ de 07 de marzo de 2005, al menos en caso de suspensión de la sanción en vía administrativa sin impugnación judicial posterior, no hay duda de que no cabe devengo de intereses de demora en tanto fuera firme la sanción en vía administrativa, es decir, hasta la resolución contra la que ya no cabría recurso administrativo alguno.

El problema sin embargo se planteó desde un principio cuando se hubiera solicitado la suspensión en vía contenciosa. En este sentido, la doctrina del TEAC en una interpretación inicial de la STSJ de 07 de marzo de 2005 y de la normativa antes citada, sostenía que los intereses de demora empezarían a computarse a partir de la fecha del Auto judicial de suspensión.

Tal conclusión se resumía en la Resolución dictada con fecha 11 de octubre de 2006, de expediente con RG:3756/2004, ratificada en Resolución de 31 de enero de 2008, 00/2925/2004, cuyo Fundamento de Derecho Quinto, concluía que:

"Únicamente cuando la sanción haya adquirido firmeza en dicha vía administrativa, por no ser susceptible de ulterior recurso administrativo, se iniciará el periodo de devengo de intereses de demora sobre la sanción firme en el momento en que concluya el plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Si concluida la vía administrativa, la sanción se recurría ante la jurisdicción contencioso-administrativa solicitándose ante ésta la suspensión de su ejecución, se abriría el periodo de devengo de intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decretare la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada".

Sin embargo, el TEAC en Resolución de 13 de mayo de 2009 n° 00/1288/2005, da un giro en la interpretación de la STSJ de 07 de marzo de 2005, afirmando que los citados intereses de las sanciones serán exigibles a partir del fin del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la Resolución desestimatoria que agota la vía administrativa, con independencia de que haya habido o no suspensión en la vía judicial (Fundamento de Derecho Sexto). Todo ello derivado de una nueva interpretación conjunta del originario artículo 212.3 de la LGT y del artículo 233.9, lo que supone reconocer, a nuestro juicio, que dichos preceptos se habían interpretado erróneamente.

En efecto, en palabras del propio TEAC (Fundamento de Derecho Séptimo), la discrepancia con la interpretación anterior radica en que la fecha tomada como referencia del artículo 233.9 de la LGT, es decir, la del Auto judicial de suspensión, sólo tiene relevancia para determinar el momento hasta el que se mantiene la suspensión acordada en vía administrativa, pero no tiene incidencia respecto al inicio del cómputo de los intereses de demora girados sobre las sanciones.

Así se desprende de la lectura conjunta de ambos preceptos, ya que el artículo 233.9 se refiere al apartado a) del artículo 212.3 de la LGT que regula una cuestión distinta a la del devengo de intereses y su momento inicial, y únicamente se está refiriendo a la suspensión de la ejecutividad de las sanciones, (la prueba es que no alude al apartado b) del artículo 212.3 relativo a los intereses, sino sólo al apartado a) que regula los efectos de la suspensión de la ejecución del acto).

Poco tiempo después, sin embargo, en la Sentencia de 26 de noviembre de 2009, Recurso nº 1316/2004 (ES:TS:2009:8096) el Alto Tribunal, en una nueva vuelta de tuerca sobre la cuestión que alteraba la nueva doctrina acabada de adoptar por el TEAC, se pronunció ya expresamente sobre el *dies a quo* del devengo de los intereses de demora, en los siguientes términos:

“3º) En el caso de que la sanción se recurra en vía contencioso-administrativa, solicitándose la suspensión de su ejecución, se abrirá el período de devengo de intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decrete la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada”.

A consecuencia de dicho pronunciamiento, de nuevo el TEAC debió reorientar su postura, volviendo a la interpretación originaria que primaba como momento inicial del cómputo el del Auto dictado por el órgano jurisdiccional acordando la suspensión de la ejecución del acto sancionador impugnado.

Este fue el criterio vigente hasta 31 de octubre de 2012 fecha en la que se da nueva redacción del artículo 212.3. b) de la LGT, según el cual, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción dará lugar a la inexigencia de intereses de demora, *“...por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo”.*

Y ello, en directa coordinación con lo dispuesto en el artículo 26.2, letra c) al enumerar los casos en los que se produce el devengo de intereses de demora.

Finalmente, **la Resolución del TEAC nº 00/01530/2019/00/00 de 09 de marzo de 2020**, pone fin a la polémica, al menos en cuanto a la doctrina administrativa se refiere sobre el devengo de intereses de demora en caso de suspensión de la sanción en vía administrativa, y, sobre todo, judicial.

Considera este Tribunal que, respecto al *dies a quo*, con la introducción de ese inciso final del artículo 212.3, letra b) de la LGT, "exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo" la norma está reforzando la idea de que no exigir los intereses suspensivos de la sanción durante la tramitación de la reclamación en vía económico-administrativa, es una decisión del legislador que nada tiene que ver con la suspensión de la ejecutividad de aquélla. La norma fija ya claramente el *dies a quo* para el cómputo de los intereses de demora de las sanciones una vez que han adquirido firmeza, tanto para las sanciones que han sido impugnadas en la vía económico-administrativa y han gozado de la suspensión durante el tiempo que ha durado la tramitación en esta vía, como para aquéllas cuya resolución económico-administrativa dictada ha sido objeto de posterior recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión en la vía judicial.

Respecto del *dies ad quem*, el TEAC reitera y concreta aún más una doctrina anteriormente mantenida respetuosa con el derecho de los particulares a no sufrir las consecuencias desfavorables derivadas de exceso de duración del procedimiento a efectos de la liquidación de intereses de demora.

Como ha mantenido el TEAC en sus resoluciones de 30 de marzo de 2012 (RG 3090/2010) y 27 de junio de 2013 (R.G. 3991/2010), el alzamiento de la suspensión no se produce de forma automática, sino que es necesario un acuerdo expreso de la Administración Tributaria. En concreto, el TEAC recuerda que hay que tener en cuenta lo que resulta también del artículo 26.5 de la LGT, en relación con el artículo 66 del RRVA. En concreto, el día final del periodo de liquidación de intereses, suspensivos o de demora,

no puede ser posterior al plazo que tenía la Administración para ejecutar la resolución o sentencia correspondientes. De acuerdo con el artículo 66.2 del RRVA, ese plazo es de un mes en el caso de resoluciones económico-administrativas, desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. Tratándose de sentencias o resoluciones judiciales, el plazo es de dos meses, de acuerdo con el artículo 104 de la LJCA, a contar desde la comunicación de la firmeza de la resolución a la Administración, lo que en los procedimientos tributarios supone desde la comunicación de la firmeza de aquella al tribunal económico-administrativo autor de la resolución directamente impugnada.

El TEAC considera también en estas resoluciones que la ejecución de las sentencias y resoluciones judiciales exige de la Administración en todo caso un acto requiriendo al contribuyente el ingreso de la deuda resultante.

Finalmente, la doctrina del TEAC en este punto se consolidó con la Resolución de 28 de octubre de 2013, según la cual,

“... en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación, ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa”.

De acuerdo con lo anterior, estando la Administración obligada a dictar acuerdo expreso de levantamiento de la suspensión y exigencia de la deuda, siendo el mismo la actividad "debida" por la Administración como consecuencia del conocimiento por la misma de la firmeza de la sentencia judicial, estima el Tribunal que en la adopción de dicho acuerdo es aplicable, por analogía, el plazo de dos meses del artículo 104 de la LJCA. Y su adopción y notificación al interesado más allá de ese plazo de dos meses determinará que no sea procedente la exigencia de intereses de demora por ese tiempo de demora en la adopción y notificación de ese acto.

Denegada la suspensión por el Juzgado de los Contencioso y notificado dicho Auto a la Administración, ésta debiera ejecutar la sanción en dicho momento y conceder plazo de pago voluntario de la misma, con el objeto de que no se devengaran intereses de demora hasta su finalización.

Lo que parece claro, pues, es que si la Administración, pudiendo y debiendo ejecutar la sanción una vez notificada la resolución judicial que deniega la suspensión, decide esperar a la resolución definitiva del recurso contencioso-administrativo, no puede exigir al contribuyente las consecuencias de su inacción. El obligado tributario no es responsable del retraso de la Administración en el cobro de la liquidación. El principio en el que se basa la exigencia de intereses de demora al contribuyente es que se produzca un retraso en el pago de la deuda tributaria que sea imputable a la conducta del mismo, no cuando dicho retraso tiene su causa en la inactividad de la Administración dando lugar a la "mora accipiendi". Éste es el espíritu de la LGT, criterio avalado, también, por una amplia corriente jurisprudencial. En este sentido, cabe destacar la STSJ de 31 de octubre de 2006 (RJ 2006/7842).

Por ello, termina diciendo el TEAC en la Resolución de 09 de marzo de 2020 que, *"el cómputo de los intereses de demora debe abarcar hasta el día siguiente del fin del plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión, (...), sin perjuicio de que se deba descontar el plazo que se haya excedido la Administración en "ejecutar" la sentencia..."* (Fundamento de Derecho Quinto).

En definitiva, constituye la consolidación de un avance en el intento de equilibrar la relación jurídico-tributaria entre particulares y Administración en el ámbito de la justicia cautelar.

A modo de valoración, dicha modificación palía en parte la regresión que constituye para la presunción de inocencia la limitación de la suspensión automática a la vía administrativa. Al optar, a nuestro juicio y a efectos sólo de devengo de intereses por una inejecución y no por una suspensión automática hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, se evita el devengo de los mismos al menos hasta la firmeza de la sanción en vía administrativa.

Pero, además, se evita un enriquecimiento injusto a favor de la Administración ya que, si recurrir una sanción no exige caución en vía administrativa al regir en esta materia los principios de Derecho penal, (al menos insistimos en vía administrativa pero no tanto en vía judicial), tampoco parece que haya algo que indemnizar. No tiene sentido la exigencia de intereses de demora por una sanción suspendida de forma automática por la propia Administración “*ex lege*”. En todo caso los únicos intereses de demora a exigir serían los devengados tras la firmeza de la sanción⁵⁴⁴.

Asimismo, esta última doctrina del TEAC es más respetuosa con el derecho a la tutela judicial efectiva respecto a la fijación del *dies ad quem*, al no permitir que quede en manos de la Administración la prolongación indebida del cómputo de intereses demorando la ejecución de la resolución judicial más allá de los dos meses de los que dispone por el artículo 104 de la LGT.

⁵⁴⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P., “Hacia una interpretación más garantista en la interpretación de la normativa tributaria en materia de suspensión”, ob. cit., pág. 33.

4.) La suspensión de la sanción y la derivación de responsabilidad tributaria.

El análisis de la cuestión debe partir de lo dispuesto en el artículo 124.2 del RGR, según el cual, *“Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes”*.

A pesar de la claridad de dicha norma, sin embargo, el TS mantuvo en un primer momento una doctrina contraria para el caso de sucesión de deudas tributarias, en el sentido de que, **la improcedencia de la asimilación entre responsables y sucesores hacía inaplicable el artículo 124.2 del RGR a los sucesores, pues en él se contempla y alude exclusivamente a los responsables**. Por lo tanto, la falta de pago en periodo voluntario de uno de los sucesores, gracias a la garantía ofrecida por otros, impediría la posibilidad de dictar actos de recaudación ejecutiva. **En definitiva, al estar suspendida y garantizada la deuda, no procedía la diligencia de embargo que era impugnada**⁵⁴⁵.

⁵⁴⁵ En la STS Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en la Sentencia de 24 de junio de 2015 dictada en recurso de casación ordinario nº 1491/2013,(ES:TS:2015:3131), la cuestión planteada era si la garantía prestada **por uno de los sucesores** de una entidad escindida, aprovechaba a los demás sucesores, o, por el contrario, la garantía prestada por uno de ellos sólo a él aprovechaba, pudiendo la Administración exigir la garantía a todos y cada uno de los sucesores, en una aplicación extensiva de lo dispuesto en el artículo 124.2 del RGR respecto a los responsables tributarios. Pues bien, el Alto Tribunal considera improcedente asimilar el **concepto de "responsable" al de "sucesor", ya que, a pesar de compartir la condición de obligados tributarios, lo son en concepto distinto**, por lo que tienen un tratamiento distinto y diferenciado en el artículo 35.2 f) de la LGT y en el artículo 35.5 de la Ley General Tributaria. Además, dicho texto legal **establece una regulación separada de ambos, "responsables", artículo 41 de la LGT, y "sucesores", artículo 40 de la LGT**, lo que hace inviable la asimilación pretendida por la Administración. Argumenta el Alto Tribunal que si, *“...la solidaridad es una garantía del acreedor, es evidente que cuando uno de los obligados paga la deuda ésta se extingue para todos los obligados, creándose un nuevo vínculo entre ellos distinto e independiente al que les unía con el acreedor. Del mismo modo, si se presta la garantía ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la "deuda" objetivamente considerada, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados”*. Por tanto, concluye, *“...una cosa es que cada obligado solidario responda del cumplimiento de una única deuda y otra cosa distinta es que la única deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a "todos" los obligados”* (Fundamento de Derecho Quinto).

Sin embargo, en la Sentencia en unificación de criterio de 14 de marzo de 2017 Recurso 572/2016 (ES:TS:2017:995), reiterada en Sentencia de 22 de noviembre de 2017, Recurso 2478/2016 (ES:TS:2017:4231), el mismo TS parece dar un giro “copernicano” a dicha doctrina ante un supuesto de sucesores –beneficiarios de una escisión societaria.

En la primera de ellas, y partiendo de que se trata de un caso de solidaridad en el pago de la deuda tributaria, una vez que el órgano competente ha determinado la misma mediante la oportuna liquidación, y es requerida formalmente a cada uno de los beneficiarios de la escisión, nace, para cada uno de ellos, una deuda independiente que seguirá un iter procesal determinado, sin que las vicisitudes de unas puedan afectar a las restantes. En función de lo anterior, **no mediando suspensión de la deuda tributaria, la misma debe ser ejecutada por la Administración tributaria** (Fundamento de Derecho Cuarto)⁵⁴⁶.

Todo ello es confirmado finalmente por el propio Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución nº 80/2018/00/00, Vocalía 12ª, de 23 de marzo de 2018, en un supuesto en el que se planteaba la cuestión de determinar si la suspensión garantizada acordada respecto de un responsable solidario beneficia a los demás responsables de una misma deuda. El TEAC toma como referencia las Sentencias en unificación de criterio de 14 de marzo de 2017 y de 22 de noviembre de 2017 que se acaban de citar, y acaba considerando que la solicitud de suspensión del procedimiento de recaudación obtenida

⁵⁴⁶ Asimismo, en el Fundamento de Derecho Tercero de la meritada Sentencia se incide en la repercusión que dicha nueva doctrina tiene en la cuestión de la prescripción del derecho a la acción recaudatoria, en el sentido de que, siendo deudas distintas las de los sucesores y sin que la deuda esté suspendida, la no ejecución de la misma por un plazo superior a cuatro años, hará que se consuma la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir su pago. Así, añade la sentencia, dado que estamos ante deudas independientes respecto de cada uno de los sucesores, no resulta adecuado a Derecho en base al artículo 68.8 de la LGT -en relación con los artículos 66.b), 67.1 y 68.2 del mismo cuerpo legal-, atender a los actos de todos los sucesores para determinar si se encuentra prescrita la facultad de la Administración tributaria para exigir el pago respecto de un sucesor individualmente considerado. Por tanto, únicamente hay que estar a las actuaciones llevadas a cabo respecto de cada obligado tributario individualmente considerado, obviando las realizadas por los demás obligados, por cuanto la solidaridad en el sentido del artículo 68.8 de la LGT únicamente operó a los efectos de exigir a cada uno de los obligados la deuda tributaria y la misma quedó agotada cuando la deuda tributaria le fue individualmente requerida a cada uno de los obligados.

por un responsable, no puede afectar al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refiera dicha solicitud.

Es decir, el TEAC asume el cambio de rumbo jurisprudencial del TS al considerar que, tanto en los supuestos de sucesión como de responsabilidad tributaria, las deudas de unos y otros son independientes entre sí, (no así la forma de exigencia por parte de la Administración), por lo que la suspensión acordada de una de ellas no se comunica al resto de los deudores, ya sean como sucesores o como responsables tributarios.

Una vez que hemos visto el tratamiento normativo y jurisprudencial de la suspensión en el ámbito más amplio de la sucesión y de responsabilidad tributaria, procede examinar ahora cual sería el tratamiento respecto a la suspensión de las sanciones incluidas en los actos de declaración o derivación de responsabilidad.

En este sentido, si dichos actos incluían sanciones pecuniarias comprendidas en el ámbito de la responsabilidad, la acción recaudatoria sobre la cuantía de la sanción quedaba suspendida en su ejercicio sin necesidad de garantía, en el caso de que el responsable interpusiera recurso o reclamación contra el mismo acto de derivación de responsabilidad (Artículo 212.3, letra a) de la LGT).

Como afirma DELGADO PACHECO, por un lado, la práctica administrativa entendía que la suspensión de la sanción por recurso contra el acto de su imposición no impedía la acción administrativa contra el responsable y la consiguiente declaración de responsabilidad del mismo.

Por otro lado, también es cierto las dudas en el actuar de la Administración con respecto a la exigencia inmediata del importe de la sanción en el mismo acto de declaración de la responsabilidad. Por ello, no era infrecuente que la Administración se limitara a exigir el resto de la deuda tributaria pendiente, en el caso de que la sanción impuesta al infractor y

obligado principal se hallara ya suspendida por su recurso o reclamación, razón, por lo que no cabría hablar de impago de dicha sanción⁵⁴⁷.

Con dicho panorama, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su **Resolución de 6 de septiembre de 2012 (00/4452/2011)**, había adoptado la postura respecto a la suspensión sin garantías de los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria asociada a la comisión de una infracción tributaria, de negar la suspensión de un acto de declaración de responsabilidad. Y ello por considerar que, en realidad, la declaración de responsabilidad tributaria en sí no tiene naturaleza sancionadora. Por ello, razona el TEAC, *“la posición jurídica del responsable tributario es distinta a la del sujeto infractor, sin que proceda por tanto la suspensión automática prevista en el art. 212.3 a) de la misma Ley, de la gestión recaudatoria de la deuda tributaria incluida en el alcance de la declaración de responsabilidad, por la mera interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación formulado por el responsable frente al citado acuerdo declarativo”*.

Siendo ello así, concluye el TEAC, la suspensión sin garantías de la ejecución del acuerdo de declaración de responsabilidad una vez interpuesto el recurso o reclamación, requeriría la concurrencia y acreditación de los mismos requisitos exigidos comúnmente para la suspensión de actos tributarios en vía económico-administrativa: que exista un error de hecho, o que se aleguen y justifiquen al menos los indicios de que la ejecución del acto impugnado ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación, adjuntando los documentos y medios de prueba que así lo acrediten.

Finalmente, el apartado catorce del artículo 1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el

⁵⁴⁷ DELGADO PACHECO, A., “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”, ob. cit., pág. 61.

fraude (“B.O.E.” 30 octubre), dió nueva redacción al artículo 212.3 de la LGT. De esta forma mantuvo en sus apartados a) y b) que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción produce que la ejecución de las sanciones quede automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. **Pero la novedad la constituyó la introducción de un tercer párrafo en la que de forma expresa se extiende la suspensión automática a las sanciones objeto de la derivación de responsabilidad, negando la misma a la deuda principal en sí misma:**

“c) Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”.

Por otro lado, en relación con este último párrafo podemos deducir que, en las derivaciones de responsabilidad por colaboración en las infracciones (**artículo 42.1 letra a de la LGT**, referido a las personas o entidades causantes o que colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria), puede admitirse la suspensión automática sin garantías por el componente sancionador de esta derivación, pero ello no se extiende a otros supuestos de responsabilidad. En concreto, nos referimos al supuesto del **artículo 42.2 letra a) de la LGT** acerca de la responsabilidad solidaria de las personas o entidades causantes o que colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Es decir, el legislador claramente distingue ambos tipos de responsabilidad solidaria a efectos de considerar aplicable la suspensión automática sin garantía de los actos adoptados al amparo de cada uno de esos dos supuestos.

En efecto, la modificación que se contenía en el artículo 42 de la LGT precisaba que **la suspensión automática se refiere exclusivamente a las sanciones tributarias, no a los supuestos de responsabilidad tributaria asociados a la comisión de infracciones tributarias**. Según LEZCANO ARTAL⁵⁴⁸, ello era así porque el TS en Sentencia de 10 de diciembre de 2008 (ES:TS:2008:7359) y con abundantes argumentos, había llegado a la conclusión de que, al primar la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida, su consecuencia no puede ser otra que la función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable que cabe atribuir a la derivación de la cuota al responsable, y ello con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción. Por todo ello, se concluye, no cabe distinguir a efectos de suspensión entre sanción y cuota, pues de no proceder la imposición de la sanción en estos casos, la consecuencia inmediata debe ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo⁵⁴⁹.

De este modo llegamos a la Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2013, Recurso nº 1101/2013 (ES:TS:2013:6149), que creemos que sintetiza de forma clara el rechazo a una igualdad de tratamiento cautelar de ambos tipos de responsabilidad solidaria antes citados. El Alto Tribunal considera, en primer lugar, que no resulta evidente que a los actos de derivación de responsabilidad al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2 letra a) de la LGT le sea trasladable la doctrina sentada respecto a los actos adoptados al amparo del artículo 42.1 letra a) de la LGT, por lo que acaba denegando la suspensión sin

⁵⁴⁸ LEZCANO ARTAL A. “Suspensión sin garantías en determinados supuestos de derivación de responsabilidad tributaria”, *Tribuna Fiscal*, Editorial CISS, nº.247, 2011, págs. 73 y ss.

⁵⁴⁹ El supuesto planteado en dicha Sentencia era una inadmisión a trámite de una solicitud de suspensión de un acto de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 38.1 de la antigua LGT en atención a la naturaleza sancionadora, estimándose ser procedente aplicar a la misma el régimen de suspensión propio de las sanciones tributarias, acordándose por tanto, su suspensión automática sin caución.

aportación de garantías, en base a que, en el primer caso, el componente sancionador de la responsabilidad exigida no aparece tan evidente como en el primero⁵⁵⁰.

Finalmente, dicha modificación ha tenido su reflejo a nivel reglamentario a través del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el RRVA.

Tal y como se dice en la Exposición de Motivos,

“las modificaciones legales introducidas en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables han conllevado la necesidad de adaptar en este sentido las disposiciones reglamentarias en materia de revisión, teniendo en cuenta que dicha suspensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.5 en relación con el artículo 212.3 de la Ley 58/2003, de

⁵⁵⁰ En concreto, el Alto Tribunal dilucidaba la conformidad o no a derecho exclusivamente de una inadmisión a trámite por el TEAR de la suspensión sin garantías de un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria (ex artículo 42.2 letra a) de la LGT) solicitada al amparo del artículo 46 del RRVA. De esta forma el declarado inicialmente responsable solidario alegaba para suspender el acuerdo de derivación de responsabilidad, no sólo la naturaleza sancionadora de dicha declaración, sino los perjuicios de imposible o difícil reparación que le irrogaría la no suspensión.

El Alto Tribunal, tras advertir de la dificultad para acceder a una suspensión judicial por enjuiciarse un acto de contenido negativo (inadmisión a trámite) a continuación reconoce que, como tal solicitud presentada de acuerdo con el artículo 46 del RRVA, obliga al órgano judicial a valorar si el reclamante aportó o no con su escrito los documentos de los que deducir al menos indiciariamente la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación. Observemos en este punto la obligatoriedad, sea quien sea el solicitante o sea cual sea la naturaleza de la deuda, de alegar y acreditar dichos perjuicios o la existencia de error material para poder acogerse a los supuestos de suspensión de competencia de los Tribunales económico-administrativos al amparo del artículo 46 del RRVA (Fundamento de Derecho Segundo).

Finalmente, el TS rechaza la apariencia de buen derecho alegado como fundamento jurídico de fondo de la pretensión de la demandante, afirmando que la doctrina jurisprudencial elaborada en torno al supuesto de responsabilidad del artículo 42.1 letra a) de la LGT no resulta aplicable al supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 letra a) de la citada ley, ya que en este último supuesto el componente sancionador de la responsabilidad es menos evidente que en el primer supuesto. Es por ello que no cabía apreciar el “*fumus boni iuris*” en base a la supuesta incorrección jurídica del concreto acto cuya suspensión se pretendía precisamente por la falta de traslación al caso de responsabilidad de las personas o entidades causantes o colaboradoras en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, con la doctrina prevista para el supuesto de responsabilidad de las personas causantes o colaboradoras en la comisión de una infracción tributaria (Fundamento de Derecho Tercero).

17 de diciembre, General Tributaria no se extenderá a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del artículo 42.2 de la misma Ley, dadas las características específicas de dicha responsabilidad”.

En línea con dicha modificación legal, en cuanto a la suspensión en vía de recurso de reposición se modificó el artículo 25.1 del RRVA, manteniéndose el automatismo en la suspensión en período voluntario sin necesidad de garantías hasta su firmeza en vía administrativa. Pero se añade, en línea con el artículo 212.3, segundo párrafo, que no se suspenderán **las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias en los casos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, y sin que la medida cautelar afecte a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento con otros obligados tributarios antes de las actuaciones con el responsable.**

Igualmente se modificó el artículo 39.3 sobre la suspensión de las sanciones en vía económico-administrativa en términos exactos a los que hemos visto en su correlativo artículo 25.1 para la vía administrativa de reposición, a la que nos remitimos.

Por tanto y como conclusión, por esta modificación el legislador acaba adoptando la tesis del TEAC, en el sentido de que la suspensión automática se refiere exclusivamente a las sanciones tributarias incluidas en los actos de responsabilidad tributaria (y no a la deuda objeto de derivación) cuando esa sanción es recurrida por el responsable, junto con la aparente posibilidad, sin embargo, de dictar esa derivación aunque la sanción comprendida en ese acto de derivación haya sido impugnada por el obligado principal.

5.) Consecuencias de la suspensión a efectos de la prescripción de la sanción y de la acción recaudatoria.

La doctrina sobre la suspensión de los actos sancionadores en vía administrativa y vía judicial, trae consecuencias sobre la prescripción de la acción recaudatoria de la misma.

Como ya hemos indicado *ut supra*, el automatismo de la vía administrativa no se traslada a la vía judicial, con un matiz muy importante: **la necesidad de volver a solicitar de forma expresa la suspensión ante el juez que decide de forma soberana sin estar sujeto a dicho automatismo legal, amén de cambiar las causas para suspender sin garantías de la vía administrativa a la judicial.**

La necesidad de solicitar y obtener en vía jurisdiccional la suspensión, tiene como efecto que la acción recaudatoria de cobro de la sanción impugnada pueda paralizarse e interrumpirse, sin que procediera desde el momento de la firmeza en vía administrativa a mantener la suspensión en tanto no hubiera solicitud expresa de suspensión en vía contencioso-administrativa (artículo 233.9, segundo párrafo de la LGT).

Planteada así la cuestión, la consecuencia inmediata que se deriva afecta de forma directa al ámbito de la prescripción, tanto de la acción liquidatoria como recaudatoria sobre la deuda-sanción.

De esta forma, la Administración no puede ampararse en la suspensión en vía administrativa de la sanción y su mantenimiento en tanto se interpusiera el recurso contencioso-administrativo, así como en la propia presentación del recurso jurisdiccional contra la procedencia misma de la deuda, para amparar la no prescripción del derecho a recaudar, si **la misma no se suspendió en vía judicial ni se solicitó la suspensión siquiera.**

Por tanto, se trata de una cuestión relacionada con los efectos sobre la prescripción de la suspensión automática de la ejecución de la sanción decretada en vía administrativa (y/o económico-administrativa) a consecuencia de las vicisitudes de la impugnación de la deuda principal en vía jurisdiccional.

Analizando el régimen de interrupción de la norma **distingue perfectamente dos supuestos de acciones sujetas a plazo de prescripción, que responden a una naturaleza distinta, una de gestión liquidatoria y otra de gestión recaudatoria, con**

distintos momentos de inicio y final de cómputo, y, sobre todo, con distintos actos con eficacia interruptiva de la prescripción.

En efecto, el artículo 66 letras a) y b) de la LGT establece el plazo común de cuatro años para consumarse la prescripción, tanto del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

A continuación, y en lo que ahora nos interesa, además del distinto plazo de inicio del cómputo de la prescripción, las particularidades de ambas vías de gestión tributaria se ponen de manifiesto a la hora de considerar los actos o actuaciones interruptivas de la prescripción de cada una de ellas.

De esta forma, el artículo 68.1 letra b) establece que la prescripción de la **acción liquidatoria** se interrumpe, *“Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos...”*.

Por su parte, el artículo 68.2 letra b), dispone que la prescripción de la **acción recaudatoria** se interrumpe, *“Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso”*.

Por tanto, hemos de tener en cuenta que dos acciones paralelas transcurren durante la suspensión de la deuda en vía administrativa: la de la prescripción del derecho a liquidar la deuda-sanción, y la del derecho a ejercer la acción recaudatoria sobre la misma. Aun compartiendo como actos interruptivos la interposición de recursos y demás actuaciones en el curso de los mismos con conocimiento formal del sujeto pasivo, el comportamiento del instituto prescriptivo de las dos acciones sobre la sanción, tanto en el momento de la

transición de la vía administrativa a la judicial como finalmente durante la tramitación de esta última, difiere considerablemente con unos significativos efectos que procede desarrollar.

a.) Interrupción de la prescripción del derecho a liquidar y sus efectos sobre la prescripción del derecho de cobro. Doctrina jurisprudencial.

A la vista de la normativa aplicable ya citada, debemos rechazar que pueda atribuirse eficacia interruptiva de la acción recaudatoria a la interposición del recurso contencioso contra la deuda en sí misma, es decir contra la procedencia, no de la acción de cobro sino contra la existencia de la liquidación de la deuda-sanción.

No cabe equiparar, a nuestro juicio, los actos con eficacia interruptiva del derecho a liquidar la deuda, cuestión que ha podido ser justamente el objeto de un debate judicial previo, incluso ya terminado con sentencia firme, con los actos de la misma naturaleza, pero con distinto fin que interrumpen la acción cobratoria.

Y así resulta paradigmática por lo reiteradamente citada en pronunciamientos posteriores la Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 18 junio de 2004, Recurso nº 6809/99 (ES:TS:2004:4251), que considera que los actos de interrupción de la prescripción del derecho a liquidar, en concreto la interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa contra la liquidación practicada, **son independientes y no interrumpen la prescripción del derecho al cobro, es decir, no produce la suspensión del ingreso**⁵⁵¹.

⁵⁵¹ Y el Alto Tribunal lo razona del siguiente modo frente a la alegación de la Administración de que las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el contribuyente ante el TEAR y luego ante el TEAC, más las actuaciones de estos Tribunales, interrumpieron la prescripción no sólo del derecho a liquidar, sino también de la acción de cobro:

“...esta tesis no tiene un soporte suficiente, porque puede mantenerse de contrario, con toda lógica, que según sea el objeto concreto de las reclamaciones o recursos así será el alcance interruptivo de la prescripción, de modo que una reclamación contra la providencia de apremio, contra una

En este punto, merece destacar, la Sentencia del TS de 20 Diciembre de 2012, Recurso nº 3495/2009 (ES:TS:2012:8445), ya que, entre otras muchas consideraciones reconoce que la suspensión acordada en vía administrativa se mantendría sólo hasta la interposición del recurso en vía jurisdiccional con petición expresa de suspensión y hasta el pronunciamiento judicial en pieza separada, siguiendo literalmente el régimen legal de la LGT y el rechazo a la prolongación a la suspensión automática de la sanción en vía judicial. Pero asimismo considera que el plazo de prescripción de la sanción corre también durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo, en concreto, **una vez que el órgano juzgador deniega la suspensión solicitada en vía judicial, o por falta de constitución de la garantía acordada por aquél** (Fundamento de Derecho Noveno). No debemos olvidar, como recuerda el Alto Tribunal que, las resoluciones administrativas sancionadoras a pesar de su pendencia de impugnación en vía judicial no dejan de ser firmes, por lo que, con la prevención legal expuesta de espera hasta la decisión judicial en la pieza separada de abrirse ésta, lo cierto, es que, a partir de ahí la vía ejecutiva queda libre para su ejercicio.

providencia de embargo o contra cualquier otro acto recaudatorio, interrumpe la acción de cobro, y nada más, y por el contrario si la reclamación impugna la liquidación, interrumpe la prescripción sólo del derecho a liquidar ...” (Fundamento de Derecho Tercero).

Y al hablar de las facultades de autotutela declarativa y sancionadora de la que gozan las Administraciones Públicas, el Alto Tribunal considera la obligación de su ejercicio y no sólo su ostentación: “...*la Administración Tributaria no sólo ostenta dichas facultades, sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas, de manera que practicada la liquidación y notificada, se inicia el período de ingreso en voluntario, y transcurrido éste sin que el contribuyente haya realizado el ingreso, la Administración está obligada a iniciar, sino se ha solicitado y concedido el aplazamiento o fraccionamiento a exigir su cumplimiento por vía ejecutiva, y si así no lo hiciere prescribirá la acción de cobro...*” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Por último, y a pesar de reconocer la indiscutible interdependencia de los procedimientos declarativos, revisorios y ejecutivos, en especial cuando están vivos, “*no significa que las causas de interrupción, en los primeros produzca indefectiblemente la interrupción de la prescripción en el procedimiento ejecutivo (...).*”

“*Pese a este indiscutible “prius lógico y funcional” del derecho a liquidar respecto de la acción de cobro, la Sala reitera que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro*”. (Fundamento de Derecho Quinto).

El Alto Tribunal acaba razonando que carecería de sentido que, de haberse opuesto la Administración a la suspensión de la ejecutividad de la sanción por ella impuesta, actuara a continuación, una vez denegada la suspensión cautelar de la sanción, como si la decisión cautelar del órgano judicial hubiera sido favorable al sancionado, a fin de negar el transcurso del plazo de prescripción de la acción recaudatoria⁵⁵².

Cuestión distinta es que, en virtud del “prius lógico” del derecho a liquidar, si se produce la prescripción de la primera, es decir del derecho a determinar la deuda tributaria, la acción de cobro se extingue por falta de objeto⁵⁵³.

⁵⁵² Y así se expresa el TS en los Fundamentos de Derecho Séptimo y Noveno:

(...) la conexión de los dos sistemas normativos (el aplicable al procedimiento administrativo y el aplicable a la revisión jurisdiccional) en este punto implica que debe, obviamente, estarse a lo que resulte de la decisión cautelar adoptada por el juez. Si ésta resulta contraria a la suspensión de la resolución sancionadora, dicha resolución, que nunca perdió su cualidad de "firme en vía administrativa" (sin la que no podría ser impugnada), despliega de nuevo su carácter ejecutivo. El inicial obstáculo a su ejecutividad, derivado de la interposición del recurso judicial con solicitud de medida cautelar, resulta en tales casos desbloqueado o desactivado por virtud de la decisión del órgano jurisdiccional llamado precisamente a resolver sobre la suspensión del acto impugnado, que la deniega. Y desde ese mismo momento la Administración tiene expedita su acción para proceder a la ejecución del acto (en lo que aquí importa, al cobro de la multa impuesta), con la consecuencia de que su demora más allá del plazo fijado en la ley para hacerlo (esto es, para que prescriba la sanción) acarrea el efecto extintivo de la acción de cobro (...). NOVENO.- (...) el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface, en lo que se refiere al cobro de las sanciones pecuniarias impugnadas, difiriendo su ejecución a resultas de lo que resuelvan los órganos jurisdiccionales a quienes se haya solicitado, cautelarmente, la suspensión de aquéllas. La decisión del juez en la pieza de medidas cautelares, sea de un sentido o de otro, proporciona a ambas partes del litigio la "tutela judicial" a la que tienen derecho. Si el órgano jurisdiccional no ve motivos para suspender la ejecutividad de la multa impuesta, la administración se encuentra frente a un acto revestido de este carácter y respecto del cual corre el cómputo del plazo de prescripción en las mismas condiciones que las aplicables a cualquier otro.

⁵⁵³ Como confirmación de lo anterior, la Sentencia de 18 de junio de 2004, Recurso nº 6809/1999 (ES:TS:2004:4251), desarrolla la tesis del orden lógico y funcional entre las dos potestades tributarias, la de liquidación y la de recaudación:

“Este “prius lógico y funcional” ha sido puesto de relieve por el artículo 31, apartado 2, de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que dispone que la “Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejercitada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos (...)”, lo cual implica la suspensión “ex lege” de la fase final del procedimiento ejecutivo, suspensión que significará el que

Por tanto, a grandes rasgos la línea de la doctrina jurisprudencial es pacífica en cuanto a la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar y sus efectos sobre la prescripción del derecho de cobro, y puede resumirse en que la suspensión de la ejecutividad del ingreso o del cumplimiento de la obligación tributaria impide que transcurra la prescripción, por lo que no puede iniciarse el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad y, por lo tanto, tampoco puede ponerse en marcha el cómputo del plazo de prescripción. A sensu contrario, **si tal medida cautelar no ha sido adoptada, la Administración debe iniciar el procedimiento para hacer efectivo su cobro, puesto que la inactividad prolongada por tiempo superior al establecido en el artículo 66 de la LGT determina inexorablemente la prescripción de su derecho al cobro.** Y ello sin que la interposición de reclamaciones en vía económico administrativa o de recursos contencioso-administrativos contra el acto de liquidación de la sanción (interrupción de la prescripción del derecho a liquidar) produzca la interrupción de dicha acción recaudatoria.

b.) Paralización en la vía administrativa y jurisdiccional a efectos de prescripción de la acción recaudatoria.

Es momento ahora de analizar cómo se comportaría el instituto prescriptivo, tanto por la paralización en vía administrativa como cuando nos encontramos ya en la tramitación del procedimiento jurisdiccional. Y en este segundo caso, distinguiendo si se ha solicitado y

no corra el plazo de prescripción respecto de los embargos concretos, por expreso ministerio de la ley (Fundamento de Derecho Tercero).

En la misma línea, la Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2012, Recurso. 2381/2011(ES:TS:2012:8352).

Como afirma la Sentencia de 21 de diciembre de 2016 del TS, Recurso nº. 2965/2015 (ES:TS:2016:5550, *“La prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración y la del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria ya liquidada son dos modalidades de la prescripción conceptualmente distintas, pero que, de una parte, tienen elementos comunes, y, de otra, tienen una especial relación entre ellas (...)”*).

concedido judicialmente la medida cautelar como en el supuesto de no haberse adoptado finalmente decisión judicial en tal sentido.

Respecto a la vía administrativa, aunque la suspensión del acto impugnado impidiera apreciar la inactividad de los órganos de gestión (en este caso de la gestión recaudatoria), es cierto, que el carácter administrativo de los órganos competentes para la ejecución y recaudación de la sanción permitiría considerar que existe tal inactividad en el sujeto activo de la obligación. A este respecto, conviene recordar que, al ser administrativo el órgano encargado de ejercer la acción recaudatoria, la prescripción se produce por inactividad de la parte frente a la que se gana, tal y como proclama la Sentencia del TS de 6 de junio de 1989 (Ar.4618). Mantener lo contrario, resultaría resulta claramente incompatible con los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, pues llevaría de hecho a la imprescriptibilidad de la obligación, cuando el órgano encargado de resolver el recurso de reposición no dicta resolución expresa del mismo.

Si el procedimiento se paraliza durante un período de cuatro años, por causa no imputable al particular, es obvio que concurren los requisitos de la prescripción que debería incluso declararse de oficio. En este caso, el efecto interruptivo cesa desde que la reclamación o recurso se paraliza por causa no imputable al particular, computándose el plazo de cuatro años desde la última actuación válidamente realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo.

Es abundante y ya pacífica la Jurisprudencia que así lo considera, y de la cual cabe extractar las resoluciones más significativas sobre la doctrina fijada en la materia.

Y así, dicha opinión es compartida tanto por Sentencias de la Audiencia Nacional de 31 de octubre de 1986, 24 de junio de 1987 como por SSTS de 25 de junio 1987, 09 de mayo de 1988, 7 de noviembre de 1988, 6 de junio de 1989 y 09 de mayo de 1990, al afirmar que, cuando el expediente de reclamación/ recurso se paraliza durante cuatro años por causas imputables a la Administración, los Tribunales Económico-administrativos no pueden dictar resolución que no sea aplicar la prescripción consumada, y de no hacerlo así, cualquier otra resolución administrativa confirmatoria de un acto o de otra resolución anterior objeto de

impugnación será ineficaz, porque frente a los mismos podrá oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

Cuestión distinta de la prescripción por paralización en vía económico-administrativa, es la paralización en vía jurisdiccional, en la que queda enervada la posibilidad de prescripción, y así el TS en Sentencia de 21 de noviembre de 1998, Recurso nº 9995/1992 (ES:TS:1998:6935) recoge dicha postura.

El Alto Tribunal considera en este relevante fallo que su doctrina acerca de la prescripción de la acción administrativa de cobro por la paralización del procedimiento en vía económico-administrativa, aplicable, incluso, en los casos en que se hubiera obtenido la suspensión del ingreso en la misma, por el contrario no es aplicable cuando el asunto ha pasado al ámbito propiamente jurisdiccional, ya que en él tiene fundamental importancia el impulso de oficio al procedimiento que está en manos del órgano judicial, quedando enervada, por tanto, la posibilidad de apreciar la prescripción. La única excepción la constituye el caso en que se haya obtenido en esa vía contenciosa la suspensión y transcurriere el plazo prescriptivo sin notificarse la sentencia que ponga fin al recurso⁵⁵⁴.

Asimismo, la doctrina de la STSJ de 5 de julio de 2010, Recurso nº 725/2005 (ES:TS:2010:3797), deja claro que la petición suspensiva impide que corran los plazos de prescripción. De esta forma, constando solicitada la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria desde el momento de la interposición de la reclamación económico-

⁵⁵⁴ El Fundamento de Derecho Primero de este fallo, reza, textualmente, así: “*Por otro lado, si bien esta Sala tiene declarada con reiteración la posibilidad de apreciar la prescripción cuando el transcurso del aquí aplicable plazo de cinco años se hubiese consumado en la vía económico-administrativa sin existencia de actos de interrupción y no obstante, incluso, de que se tratara de casos en que se hubiera suspendido cautelarmente la ejecutividad del acto tributario inicialmente impugnado, no puede seguirse el mismo criterio cuando el asunto ha sido introducido en la vía jurisdiccional, salvo en el caso de que mediara una suspensión del procedimiento adoptada en forma y se completara el plazo prescriptivo durante la situación de suspensión (...).*”

administrativa, la Administración no podía ejecutar la liquidación, por lo que faltaría el presupuesto de la prescripción:

“En otros términos, está ausente el abandono administrativo de la potestad que justifica la puesta en marcha de aquel instituto jurídico, pues no cabe hablar de dejación de una potestad en las situaciones en que, por ausencia de los requisitos exigidos por el legislador, la Administración no se encuentra en disposición de ejercitarla” (Fundamento de Derecho Quinto).

No podemos olvidar en este sentido, que el artículo 1969 del Código Civil sigue el principio general de la *actio nata*, por el cual, a falta de norma especial, el plazo de prescripción no comienza a transcurrir hasta que la acción haya nacido, lo que ocurre cuando pueda ejercitarse y no antes. En consecuencia, la petición de suspensión, en tanto no sea resuelta, impide cualquier actuación que pudiera significar ejecución del acto reclamado, por lo que la petición de suspensión en vía jurisdiccional interrumpe el plazo de prescripción para la acción de cobro.

Por su parte, la STSJ de Madrid de 11 de marzo de 2011, Recurso nº 889/2007 (ES:TSJM:2011:710), siguiendo la doctrina del Alto Tribunal considera **que el cómputo del plazo de prescripción para el cobro de la deuda sólo se interrumpe si la ejecutividad del acto estuviera suspendida, sin que la Administración pudiera exigir su pago**. Por el contrario, si la deuda no estaba suspendida, al haber podido exigir su pago desde el primer momento, no se interrumpirá la acción recaudatoria, ni habrá impedimento alguno que no le permitiera el cobro de la deuda (Fundamento de Derecho Séptimo).

En esta misma línea, resulta determinante la conclusión a la que llega la Sentencia del TSJ Comunidad Valenciana de 25 de Febrero 2014, Recurso nº 1567/2010 (ES:TSJCV:2014:1046), haciéndose eco de toda la doctrina de la jurisprudencia incluida la del TC, y además en un supuesto sobre la falta de solicitud de suspensión en vía contencioso-administrativa, reproduce según la cual:

“...Las sentencia del Tribunal Constitucional 238/92 y 148/93) y la sentencia de esta misma Sala y Sección del Tribunal Supremo de fecha 13 de febrero de 2007) (cas. nº 1846/2002) sostienen que constituye una exigencia del artículo 24 de la Constitución el no proceder a la ejecución de los actos administrativos que han agotado la vía administrativa, cuando son impugnados jurisdiccionalmente, si se solicita ante estos órganos jurisdiccionales la suspensión. Consecuentemente, cuando esa suspensión no es solicitada, o es solicitada y denegada, y está debidamente notificada, es posible y procedente la ejecución pendiente.

(...)

Es de tener en cuenta que la no suspensión de la ejecutividad, esto es, del no ingreso o cumplimiento de la obligación tributaria, determina que pueda correr la prescripción, aunque afecte únicamente a la acción tendente al cobro, de modo que, al no haber habido la petición de suspensión del deudor tributario, resulta indiscutible que corre el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda tributaria” (Fundamento de Derecho Cuarto).

c.) El supuesto de suspensión de la liquidación principal y de la sanción.

De todo lo expuesto se deduce que, la imprescindible solicitud de suspensión en vía judicial de la sanción, con independencia de las vicisitudes en vía administrativa, obliga a entender que, su ausencia no impide la prescripción de la acción recaudatoria ya que su ejecución era ya posible.

Cuestión distinta, sin embargo, son las consecuencias sobre la prescripción de la acción de cobro de la sanción en el supuesto en el que, formando parte de un solo acto junto a la liquidación principal, se hubiera impugnado y suspendido de forma conjunta en primera instancia, y luego en vía jurisdiccional se impugnara en casación solo una parte del acto administrativo (la sanción).

En los apartados anteriores hemos visto que la prescripción de la acción de cobro de una sanción puede consumarse por no haberse suspendido judicialmente su ejecutividad, y ello con independencia de la interrupción de la prescripción del derecho a liquidarla.

Pero en el supuesto ahora analizado, la acción recaudatoria de ambas partes de la liquidación (deuda principal y sanción) no siguen caminos distintos sino que se encuentran unidas por dos circunstancias: estamos ante un sólo acto tributario en sí mismo considerado, aunque incluya dos elementos diferenciados; dicho acto estaba y seguía estando suspendido en su conjunto, con independencia de las vicisitudes que siguieran cada uno de dichos elementos sobre su impugnación judicial; por último, no consta la concurrencia de ninguno de los requisitos del artículo 132 de la LJCA, esto es, o bien un pronunciamiento expreso del órgano judicial acordando el levantamiento de la medida cautelar, o bien que hubiera recaído resolución judicial firme.

Para ello hemos de partir del criterio expresado en la Sentencia del TS de 21 de diciembre de 2016, Recurso núm. 2965/2015 (ES:TS:2016:5550), según el cual, no estamos *strictu sensu* ante un solo acto con dos partes bien diferenciadas (liquidación principal y sanción), sino de un solo acto consistente en una sola liquidación tributaria que contenía, respecto del impuesto sobre sociedades, varios ajustes (en concreto referidos a la eliminación de la desdotación de una provisión), todos "consentidos" por la actora, salvo uno que es el que recurre en casación.

No obstante, fija una doctrina aplicable en todos los supuestos en los que, suspendido un solo acto tributario integrado por elementos diferenciados, la falta de impugnación de uno de ellos o aquietamiento parcial no permite levantar la suspensión ni ejecutar esa parte del mismo, en tanto se resuelva sobre la parte del acto que sí fue recurrida en casación y se comunique a la Administración.

Por tanto, al amparo de lo dispuesto en el artículo 132 y 104 de la LJCA, y estando acordada en vía judicial la suspensión de una liquidación, para que pueda la Administración proceder a su ejecución, es necesario, o bien un pronunciamiento expreso

del órgano judicial acordando el levantamiento de la medida cautelar, o bien que recaiga resolución judicial firme⁵⁵⁵.

El efecto inmediato de dicha doctrina se refleja, por lo que ahora nos interesa, sobre la prescripción de la acción de cobro de aquella parte del acto liquidatorio no recurrida. Y así, el Alto Tribunal anuda los efectos de la suspensión a todo el acto en su conjunto impidiendo la prescripción del derecho de cobro, tanto de la parte recurrida en casación como de la parte objeto de aquietamiento.

Pues bien, idéntico criterio se ha seguido en la Sentencia nº 972 del TS de 2 de julio de 2019, Recurso nº 4005/2017, (ES:TS:2019:2332). En este caso hay una diferencia esencial con el supuesto de la Sentencia antes citada, y es que, hay también un solo acto administrativo, aunque integrado por dos partes claramente diferenciables (la liquidación y la sanción), siendo así que lo que la parte actora consiente es la liquidación, pues solo recurre en casación para la unificación de doctrina la sanción.

Y la doctrina no puede ser otra que, en los supuestos en los que la liquidación *strictu sensu* y la sanción tributaria son elementos del mismo acto administrativo, y vigente la medida de suspensión cautelar durante la sustanciación de un recurso judicial dirigido solo frente a un extremo de dicho acto -la sanción-, hay de esperar a la comunicación de la firmeza de la sentencia correspondiente contra la misma para proceder a la ejecución también de la liquidación⁵⁵⁶.

⁵⁵⁵ Tal y como resume el propio TS en el Fundamento de Derecho Quinto:

“a) La entidad solicitó y obtuvo la suspensión del acto impugnado, sin que conste su alzamiento, por lo que ha de entenderse que, conforme al mencionado artículo 132 LJCA, estuvo en vigor hasta que se dictó la sentencia en casación. De manera que, hasta su comunicación a la Administración, no podía aquella llevar a puro y debido.

b) La expresión del aquietamiento parcial de la entidad a uno se los ajustes de la liquidación, (...) ni puede considerarse equivalente a un levantamiento parcial de la suspensión, que no fue acordado, ni tampoco puede entenderse que obligaba a la Administración a ejecutar dichos ajustes aceptados por la entidad so pena de consumarse la prescripción del derecho a su cobro”.

⁵⁵⁶ Como se expresa en el Fundamento de Derecho Tercero:

E.) El supuesto particular de los Entes Públicos.

Dentro de la línea argumental seguida en este estudio en torno a la consecución de una mayor igualdad de armas y de equilibrio en la relación jurídico-administrativa a través de la justicia cautelar, se plantea la posibilidad de que sea la propia Administración la que solicite acogerse a la justicia cautelar sin garantías en virtud de su propia naturaleza pública.

Nos encontramos con una situación en la que, esta vez, la parte de la relación jurídica que ostenta el privilegio de la autotutela reclama el mismo derecho de un particular a suspender sin garantías la ejecución de un acto, (en este caso de otra Administración), pero sin sujetarse a los mismos requisitos que la legislación tributaria obliga a ser acreditados por el solicitante.

De esta forma, la Administración solicitante de la medida cautelar suele invocar su condición de tal para sustraerse al régimen previsto en la vía de revisión económico-administrativo acudiendo para ello a una normativa sectorial ajena al ámbito tributario, en concreto la normativa específica reguladora de la asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.

La cuestión controvertida que se plantea versa en torno a que, si el hecho de que se establezca que el Estado y sus organismos autónomos están exentos de constituir depósitos, cauciones, consignaciones o cualquier otro tipo de garantía previsto en las leyes por presumirse su solvencia, significa que para obtener la suspensión sin garantías

“No hay, en definitiva, levantamiento parcial de la medida de suspensión por el solo hecho de que se impugne solo una parte del contenido del acto administrativo confirmado por una sentencia en primera instancia; ni tampoco puede presumirse que se ha alzado la medida en relación con la liquidación por el hecho de que el recurso de casación solo vaya dirigido frente al otro particular de aquel acto (la sanción)”.

se excluya la necesidad de la concurrencia de los requisitos establecidos en la normativa tributaria y reguladora del procedimiento económico-administrativo.

Como podrá observarse, la tendencia de la postura de los Tribunales ha sido oscilante hasta que la doctrina legal fijada por el TS en interés de ley ha zanjado definitivamente la cuestión.

1.) La ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.

En primer lugar, hemos de partir de nuevo del régimen de la suspensión sin garantías de la ejecución de los actos impugnados en vía económico administrativa, del artículo 233 apartados 4 y 5 de la LGT, y sus correlativos artículos 40, 46 y 47 del RRVA.

Así, podemos establecer que, con carácter general, tiene un carácter indeclinable la exigencia de fianza o caución para poder concederse la suspensión del acto impugnado, salvo en los casos muy excepcionales: que se trate de una sanción tributaria; que la ejecución pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación que han de ser detalladamente fundamentados por el reclamante, acreditando además de modo suficiente la imposibilidad de aportar garantía, (según parte significativa de la doctrina jurisprudencial); o, finalmente, que haya concurrido un error aritmético, material o de hecho al dictarse el acto recurrido.

Pero siendo así la normativa tributaria, las Administraciones Públicas reclamantes suelen alegar la procedencia de otorgar la suspensión sin garantías en base a lo dispuesto por el **artículo 12 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas (LAJEIP)**, alegando que estos organismos están exentos de constituir garantías en los procesos judiciales.

Según dicho precepto, *“El Estado y sus Organismos autónomos, así como las entidades públicas empresariales, los Organismos públicos regulados por su normativa específica dependientes de ambos y los órganos constitucionales, estarán exentos de la obligación*

de constituir los depósitos, cauciones, consignaciones o cualquier otro tipo de garantía previsto en las leyes”⁵⁵⁷.

No obstante, cabe objetar que, tal y como ha establecido reiteradamente la jurisprudencia, los Tribunales Económico-Administrativos no son órganos jurisdiccionales ni judiciales, sino órganos especializados dentro de la propia Administración⁵⁵⁸. Por lo tanto, surgiría la duda de la aplicación directa de la LAJEIP, que regula especialidades procesales aplicables a determinadas entidades públicas en los procesos judiciales.

En puridad, no se está sometiendo a debate el hecho de que, tratándose de la exigencia de una deuda a una entidad de Derecho público deba presumirse su solvencia, quedando así descartada la necesidad de aportar garantía alguna ni justificación al recurrente de la imposibilidad de hacerlo. Sin embargo, algunos pronunciamientos, consideraban que ello no eximía de la necesaria concurrencia del requisito relativo a la causación de daños de

⁵⁵⁷ Un precepto similar se prevé respecto a las Corporaciones locales en el artículo 173.2 del TRLRHL, según el cual: “2. *Los tribunales, jueces y autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes de la hacienda local ni exigir fianzas, depósitos y cauciones a las entidades locales, excepto cuando se trate de bienes patrimoniales no afectados a un uso o servicio público*”.

En este punto, procede hacer constar que, mediante Sentencia del TS nº 1029/2019 de 10 de julio de 2019 (Recurso 3373/20018) (ROJ 2487/2019), se sometía a cuestión con interés casacional objetivo, el hecho de determinar si resultaba extensible a las Universidades Públicas la exención contenida en el artículo 12 de la LAJEIP, de la obligación de constituir depósitos, cauciones, consignaciones o cualquier otro tipo de garantía previsto en las leyes. El Alto Tribunal, después de confirmar la condición de Administración Pública de las Universidades Públicas, extiende a las mismas el privilegio de suspender la ejecución de actos administrativos sin necesidad de garantías, en los siguientes términos:

“...aunque la exención o exoneración de la obligación de prestar fianzas o cauciones prevista en el artículo 12 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, precisamente por su carácter de norma singular o excepcional, no debe ser objeto de una interpretación extensiva, esta Sala considera que las Universidades Públicas siguen estando comprendidas en la exoneración o dispensa que allí se contempla” (Fundamento de Derecho Cuarto).

⁵⁵⁸ Entre otras podemos citar las SSTS de 24 de septiembre de 2001, Recurso nº 8345/1995 (ES:TS:2001:7061), de 28 de enero de 2002, Recurso nº 7407/1996 (ES:TS:2002:476), y de 2 de diciembre de 2002, Recurso nº 2840/1998 (ES:TS:2002:8028).

imposible o difícil reparación que a tales efectos se exige también por la normativa aplicable en vía de revisión económico-administrativa⁵⁵⁹.

En definitiva, sin negar la no obligatoriedad de la exigencia de prestar caución a los entes públicos para suspender la ejecutividad de una deuda reclamada a los mismos, el carácter tributario de la misma y la aplicabilidad directa de la normativa tributaria sobre medidas cautelares, obligaba a plantearse **la cuestión sobre la necesidad o no de que concurrieran los requisitos legal y reglamentariamente exigidos para toda suspensión sin garantía, sea o no ente público el solicitante de la medida cautelar.**

2.) Las Administraciones Públicas frente a los requisitos exigidos para la suspensión sin garantías. Doctrina jurisprudencial.

En un principio, que coincidió con la entrada en vigor de la LAJEIP, diversos pronunciamientos judiciales se inclinaban por considerar que dicha normativa autorizaba a que los entes públicos pudieran obtener la suspensión del acto tributario impugnado sin necesidad de aportación de garantías, y lo que más nos interesa ahora, sin necesidad de acreditar los perjuicios irreparables⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ Y así, la Sentencia del TSJ Cataluña de 22 noviembre de 2002, recurso nº 1435/1998 (ES:TSJ CAT:2002:13533), considera que:

“TERCERO. Ciertamente, y con independencia de que la consideración como solvente de unas u otras entidades de Derecho Público pueda servir para eximir, en unos o en otros supuestos, de la exigencia de las garantías establecidas a estos efectos por la normativa reguladora de la suspensión de los actos en vía económico-administrativa, lo cierto es que ante la falta de dicha garantía los artículos 22.1 del referido Texto Articulado y 75 Real Decreto 391/1996, exigen la acreditación de la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación y por tanto del peligro determinante de la necesaria adopción de la medida, acreditación que, sin embargo, la recurrente ha omitido, desoyendo incluso el requerimiento al respecto del órgano económico administrativo. CUARTO. La circunstancia anterior, relativa a la ausencia total de acreditación de la existencia de aquellos perjuicios de imposible o difícil reparación es bastante para denegar la suspensión solicitada...”

⁵⁶⁰ Destaca en esta línea la Sentencia del TS de 17 de enero de 1995 (ES:TS:1995:8277). Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) también había tenido ocasión de pronunciarse sobre la suspensión de este tipo de actos. Y así, en la Resolución de 6 de febrero de 1997 (RG 9073/1996) en la que la solicitante era una Corporación local, el TEAC consideró de aplicación el entonces vigente artículo

Sin embargo, pronto también surgieron otros pronunciamientos que ya distinguían entre la cuestión no discutida relativa a la exención de la garantía de los entes públicos y el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa para la suspensión sin garantías en vía administrativa de lo que se hacía depender la medida cautelar en última instancia⁵⁶¹.

De la misma forma, también la doctrina del TEAC fue evolucionando hacia posturas más exigentes, accediendo sólo excepcionalmente a la medida cautelar previo sometimiento a los criterios tradicionales de la justicia cautelar sin garantías, y la necesidad de la acreditación de los daños y perjuicios de imposible o difícil reparación.

Del contenido de las resoluciones dictadas por dicho órgano, desfavorables a la concesión directa y automática de la suspensión sin garantías a favor de las Administraciones Públicas sin previa acreditación de los requisitos exigidos, se puede establecer la siguiente relación de cuestiones normalmente invocadas:

- La doctrina de la apariencia de buen derecho, por ser el contenido del acto impugnado sustancialmente idéntico a los efectuados a otros obligados tributarios y que han sido objeto de anulación (TS AA 18 de marzo de 1994 y 25 de marzo de

154.2 de la Ley 38/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, (actual artículo 173.2 del TRLRHL), sobre la imposibilidad de despachar mandamientos de ejecución a las entidades locales. En razón de lo cual, el Tribunal accedió a la suspensión de la ejecución del acto reclamado solicitada por el Ayuntamiento sin aportación de garantía alguna.

⁵⁶¹ Para VEGA BORREGO, que cita entre otras las Sentencias del TSJ de Andalucía de 8 de junio de 2001 (recurso 470/1998), STS de Canarias de 26 de noviembre de 2004 (recurso 1035/2001) y la STS de Madrid de 10 de enero de 2005 (recurso 1336/2001), este requisito limita sensiblemente la exención de prestación de garantías de la normativa que así lo reconoce, ya que los entes públicos se verían obligados a acreditar una cuestión tan complicada como los perjuicios de imposible o difícil reparación. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 114.

A ello podríamos contestar, no obstante, que la dificultad de acreditar dicha circunstancia es igualmente predicable para los particulares, tal y como hemos puesto de manifiesto en los apartados dedicados a este supuesto de suspensión sin garantías. Y ello teniendo en cuenta la postura tan restrictiva de los órganos económico-administrativos y judiciales para apreciar dichos perjuicios cuando de los particulares se trata.

2004, AN SS 19 de febrero de 2001 y 16 de diciembre de 2002 y TEAC RR 13 de febrero y 25 de junio de 2008).

- La afectación del principio de seguridad jurídica y de tutela efectiva si la reclamación finalmente prospera (Resoluciones del TEAC de 13 de febrero y 25 de junio de 2008).
- La producción de perjuicios irreparables (SST de 18 de enero de 1998 y 6 de marzo de 1999, SAN de 15 de febrero de 1999 y Resoluciones del TEAC de 13 de febrero y 25 de junio de 2008).

En cuanto a la apariencia de buen derecho, las limitaciones de la doctrina jurisprudencial cuando el solicitante es el administrado se reiteran cuando de una Administración Pública se trata. Además, la indicada doctrina supone siempre una invitación a que la Sala entre en el fondo del asunto, siendo así que la jurisprudencia puntualiza que la suspensión del acto administrativo por esta alegación requiere que la nulidad del mismo sea absolutamente manifiesta.

En este punto, la misma opinión que nos merecía esta postura jurisprudencial restrictiva al *fumus boni iuris* debe reproducirse con independencia de la naturaleza subjetiva del solicitante, precisamente en virtud del carácter eminentemente objetivo de este criterio en cuestión. Si un acto tiene una probabilidad cualificada de ser disconforme a derecho por precedentes judiciales con identidad sustancial o íntima conexión al que es objeto de enjuiciamiento, la apelación al derecho que constituye el *fumus boni iuris* ha de amparar a todo sujeto de la relación jurídico-administrativa, sea un particular o la propia Administración (ya que todos, ciudadanos y poderes públicos están sometidos al ordenamiento jurídico, tal y como establece el artículo 9.1 de la CE). Lo contrario sería desequilibrar la deseable igualdad de armas, esta vez a favor de los administrados.

Quedaría la apelación a la producción de perjuicios de imposible o difícil reparación, y es **aquí donde surge la cuestión del cumplimiento de los requisitos dispuestos en la vía**

económico-administrativa, sea quien sea el solicitante en relación con la suspensión sin garantías, lo que plantearía, pues, la necesidad de acreditar dichos perjuicios.

De esta forma, tal y como establecía **la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de diciembre de 2011** en la que una Corporación local impugnaba en vía administrativa una liquidación practicada por un organismo público estatal, según la citada Resolución:

“De conformidad con los preceptos transcritos, para obtener la suspensión de la ejecución de un acto impugnado en vía económico-administrativa es necesario acreditar que dicha ejecución pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación, o que el mismo incurra en error material, de hecho o aritmético, todo ello sin perjuicio de que a la entidad reclamante, en virtud de lo dispuesto en el artículo 173.2 del texto articulado de la ley de haciendas locales, no se le puedan exigir fianza o garantía alguna.”

“En el presente caso, la reclamante se limita a solicitar la suspensión del acto sin efectuar alegación alguna sobre los perjuicios de imposible o difícil reparación que de la ejecución del acto impugnado pudieran derivarse, siendo además este un defecto u omisión no subsanable de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, manifestada en sus sentencias de 19 de mayo de 2011 (rec. 1673/2007) y 18 de julio de 2011 (rec. 2790/2009) y dado que no se ha incurrido en error material, de hecho o aritmético no es posible proceder a la suspensión, ya que no hay motivo para sustentarla.”

Por su parte, dicha tesis aparece también en diversas resoluciones del TSJ de Madrid. A este respecto, cabe recordar que la ya citada Sentencia de 20 de noviembre de 2013 (ES:TSJM:2013:15959), en primer lugar deja constancia de la necesidad incluso de prestar garantías, ya que:

“... el régimen jurídico establecido por el legislador en materia de suspensión de la ejecución de un acto tributario no contempla diferenciación alguna en razón de la

naturaleza jurídico-pública del sujeto pasivo, cuyo interés es obviamente opuesto al de la Administración autora de los actos tributarios impugnados, que se ve favorecida por la presunción de legalidad y la ejecutividad de tales actos que deriva de la autotutela administrativa. De esta forma, sea cual sea la naturaleza jurídica, pública o privada, del sujeto pasivo, la suspensión automática de la ejecutividad del acto tributario requerirá, ineludiblemente, la prestación de la correspondiente garantía” (Fundamento de Derecho Tercero).

Pero además, fundamentalmente, **incide en el carácter procesal de la prerrogativa del artículo 12 de la LAJEIP**, “...lo que determina su aplicación estricta a los procesos judiciales, de tal modo que en las relaciones jurídico-tributarias y, más concretamente en el ámbito de la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios en vía económico-administrativa, será de aplicación el régimen jurídico establecido en los ya citados artículos 233 LGT y 39 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo”. Por tanto, se concluye que, “la suspensión sin la necesidad de prestación previa de garantías requerirá, inexcusablemente, la acreditación por el ente público, como sujeto pasivo, de que la ejecución del acto tributario le causa perjuicios de imposible o difícil reparación” (Fundamento de Derecho Tercero)⁵⁶².

No obstante, dicha línea argumental se vio alterada mediante Sentencia nº 258/2016, de 15 de marzo, Recurso nº 687/2015 (ES:TSJM:2016:3742), y **por la que el propio TSJ de Madrid en un cambio de criterio mantuvo una postura favorable a la suspensión sin garantías a favor de las Administraciones Públicas sólo atendiendo a la exención prevista en la Ley 52/97**. De esta forma consideraba conveniente la suspensión de una deuda a un organismo público, anulando la resolución que denegaba la suspensión en vía económico-administrativa “por la propia naturaleza de las cosas”. En definitiva, que

⁵⁶² En la misma línea, las Sentencias del TSJ de Madrid, Sección 2ª de la misma fecha 16 de octubre de 2013 nº. 284/2013, 1289/2013, 1290/2013 y 1301/2013, dictadas en los recursos 1713/2012, 1587/2012, 1657/2012 y 1399/2012, respectivamente, y también en las de 20 de marzo (rec.1042/2012), de 9 de octubre (rec.1718/2012), y de 20 de noviembre (rec.487/2013).

ahondaba en la tesis de que, al fin y al cabo, el debate queda vacío de contenido desde el momento en que se apela en última instancia a argumentos de razonabilidad, en el sentido de que, tarde o temprano, se acaba en vía contenciosa por conceder la suspensión⁵⁶³.

Este argumento parece más bien apelar al sentido común y “a la naturaleza de las cosas” frente a cualquier otra consideración.

Pero es la Sentencia nº 228/2017 de la Sala de lo Contencioso-administrativa, Sección Novena del TSJ de Madrid de 30 de marzo de 2017 Recurso 131/2016 (ES:TSJM:2017:5884) la que volvió a retomar **la tesis de sujetarse al régimen cautelar previsto en la vía económico-administrativa, sea quien sea el solicitante en relación con la suspensión sin garantías**. Y ello implicaba la necesidad de acreditar perjuicios de imposible o difícil reparación para exonerar de la prestación de garantías.

Lo cierto es que el propio TSJ de Madrid argumentaba que la norma que otorga dicho privilegio procesal a la Administración, en cuanto supone una excepción del principio de igualdad de armas, es excepcional y no puede ser objeto de interpretación extensiva a los procedimientos de revisión económico-administrativos. De esta forma, la excepción prevista para las Administraciones Públicas de la LAJEIP lo es en el ámbito exclusivamente judicial y no en la vía de revisión económico-administrativa, la cual no distingue en atención a la cualidad del sujeto pasivo de la deuda tributaria. Tras reconocer

⁵⁶³ En concreto, se planteaba el supuesto de un organismo público deudor del Ayuntamiento y que, aparte de la cuestión de fondo relativa al reconocimiento de beneficios fiscales solicitaba en vía económico-administrativa la suspensión sin garantías de la ejecución de la deuda reclamada en virtud del artículo 12 de la Ley 52/1997. Y ello, en base a que la interpretación literal de la ley 52/97 admitiendo la tesis de que ésta sólo es aplicable en vía judicial y no en vía económico-administrativa, “*avoca a un resultado contrario a su sentido y finalidad a la propia naturaleza de las cosas*”. A continuación, el órgano judicial rechaza la idea de que cuestionar la solvencia de la Administración deudora obligándola a garantizar la deuda, pero cuya solvencia por el contrario presumiría, no resulta razonable. A continuación, el órgano judicial apela a la falta de sentido y finalidad de “*mantener garantizada una deuda mediante aval bancario en vía económico-administrativa para su inmediato levantamiento pocos meses después*”, es decir, cuando la suspensión se concediera indefectiblemente en vía judicial. Por tanto, no existe motivo válido para denegar la suspensión sin garantías de la deuda tributaria, reiterando el argumento del contrasentido de tener que garantizar una deuda que poco después se suspendería sin necesidad de garantía alguna (Fundamento de Derecho Tercero).

la aplicación de dicho artículo a las Administraciones y Entidades públicas citadas en el mismo, (calificándolo de forma significativa como privilegio), comienza ya a reconocer que la adopción de la suspensión de la ejecutividad de un acto en la vía económico-administrativa **se rige por una regulación específica y propia**, (artículo 233 de la LGT y 39 y ss. del RRVA) (Fundamento de Derecho Segundo).

Pero, además, el **órgano judicial apela prioritariamente a los intereses públicos en conflicto cuando los litigantes son Administraciones Públicas**, negando pues en estos casos el carácter automático de la suspensión con la mera prestación de fianza cuando estamos ante litigios entre Administraciones públicas. Intereses respecto a los cuales, como vemos, debe obligatoriamente acreditarse que pueden sufrir perjuicios de imposible o difícil reparación. Y para ello citaba como ejemplos las controversias con los Ayuntamientos en el ámbito de las Tasas por cobertura del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos giradas por la Comunidad de Madrid, con criterio corroborado por el TS (sentencias de 12 de diciembre de 2008, RC 5144/2007, 20 de febrero de 2009, RC 3949/2006, 26 de marzo de 2009, RC 5909/2007, 21 de mayo de 2009, RC 2949/2008, y 28 de mayo de 2009. RC 2171/2008) (Fundamento de Derecho Segundo).

El TSJ de Madrid reiteró la vuelta a la doctrina originaria **en la Sentencia de 11 de enero de 2018, Recurso de Apelación nº 69/2017** (ES:TSJM:2018:1177), interpuesto a su vez por un Ayuntamiento contra una resolución del juzgador de instancia que estimaba la suspensión sin garantías a favor de un Ente público. Y para ello apela, no ya al argumento formal sobre la necesaria sujeción al régimen cautelar en vía económico-administrativa, sino a un principio de igualdad de armas a la que, en nuestra opinión, ha de reconducirse el fondo del asunto⁵⁶⁴.

⁵⁶⁴ En su Fundamento de Derecho Tercero, considera que:

“Esta Sección ya rescató la primitiva doctrina en la sentencia nº 228/2017, de 30 de marzo, recurso nº 131/16, en la que argumentamos que la norma que otorga dicho privilegio procesal a la Administración, en cuanto supone una excepción del principio de igualdad de armas, es excepcional y

Al argumento anterior cabría añadir que, en la mayoría de las ocasiones donde la parte demandante es una Administración Pública no se produciría una situación irreversible, ya que, si precisamente el motivo de no exigir caución a los entes públicos reside en la presunción de solvencia económica de las Administraciones Públicas, en nada podría perjudicar y menos de forma irreparable el abono de la cantidad adeudada, por una cuantía de la que siempre cabría responder.

No obstante, debemos constatar, que dicha Sentencia tuvo un **Voto Particular**, en el que el magistrado formulante apelaba de nuevo al sentido común que se vería vulnerado por una aplicación literal de la Ley 52/97. En efecto, consideraba que el hecho de que la normativa tributaria, (artículo 233 de la LGT) no recoja de forma expresa el supuesto de que sea una Administración Pública la recurrente, implica que dicha circunstancia se deriva “del sentido y finalidad del precepto y de la propia naturaleza de las cosas”, (es decir el mismo razonamiento que hacía la STSJ nº 258/2016, de 15 de marzo, Recurso nº 687/2015 a la que nos hemos referido *ut supra*).

A continuación, en el Voto Particular explica esta afirmación apelando a la solvencia de las Administraciones Públicas que, “por su propia naturaleza garantizan en forma bastante el pago”. Asimismo, afirma que, en el marco de garantías para la suspensión que establece la LGT, donde se admite la fianza solidaria de contribuyente de reconocida solvencia o cualquier otra garantía que se estime suficiente, deben tener entrada las Administraciones Públicas sin necesidad de garantía formal para cada caso concreto, (alude el magistrado que la admisión como garantía del depósito de valores públicos implica la solvencia de quien los emite). Por tanto, concluye, **las previsiones del artículo 12 de la Ley 52/92 no son un privilegio procesal a aplicar de forma restrictiva, sino “un reconocimiento expreso de la especial naturaleza del recurrente”**, poniendo como ejemplo que la propia normativa tributaria de aplazamientos y fraccionamientos

no puede ser objeto de interpretación extensiva a los procedimientos de revisión económico-administrativos”.

excluye de forma expresa a las Administraciones Públicas de prestar garantía. Finalmente se acude al argumento de la falta de sentido que tendría exigir una garantía en vía administrativa con el coste inherente a la misma para inmediatamente dispensar de ella en vía judicial.

En esa misma línea, algún sector doctrinal es contrario a exigir a los entes públicos la acreditación de los perjuicios para la suspensión sin garantías. En base al argumento ya conocido de su solvencia asegurada frente al pago de los diferentes créditos: el régimen de la suspensión también está basado en gran medida en la solvencia del deudor ya que le permite suspender la deuda previa prestación de garantía; es por ello que se denomina suspensión automática, porque el legislador impone obligatoriamente la suspensión si se garantiza la deuda y sin exigir ningún otro condicionante adicional, ya que así se elimina cualquier riesgo de insolvencia al ejecutarse la deuda. Tratándose de entes públicos ese riesgo no existe, por lo que, cumpliendo el presupuesto básico de la suspensión en vía económico-administrativa, como es la garantía de que la deuda podrá ser ejecutada de confirmarse el acto principal, no tendría sentido exigir que acrediten los perjuicios de imposible o difícil reparación⁵⁶⁵.

Pues bien, el recorrido jurisprudencial sobre esta cuestión ha tenido su último hito con la doctrina legal fijada **por el TS en Sentencia de 23 de julio de 2020, Recurso nº 2944/2017 (ES:TS:2020:2700)** dando un giro a la postura hasta ahora expuesta que encabezaba el TSJ de Madrid.

En efecto, la recurrente era una Administración Local a la que en vía económico-administrativa se había denegado la suspensión sin garantías de una liquidación en concepto de tarifa de utilización, en base fundamentalmente en que “el reclamante se había limitado a solicitar la suspensión del acto sin efectuar alegación alguna sobre los

⁵⁶⁵ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 115.

perjuicios de imposible o difícil reparación que de la ejecución del acto impugnado pudieran derivarse”.

La cuestión entonces que suscitaba interés casacional era:

“Determinar si los entes locales cuando solicitan en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado quedan sujetos, como lo demás obligados tributarios, a la disciplina general de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, no siendo aplicable en dicha vía las previsiones del artículo 173.2 texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, o si por el contrario en virtud de este último precepto la suspensión debe decretarse automáticamente una vez interesada”.

El TS hace suyo de forma prácticamente literal el argumentario del magistrado que formuló el Voto Particular a la STSJ de Madrid de 11 de enero de 2018. Comienza admitiendo el Alto Tribunal que la normativa directamente aplicable al proceso cautelar en vía económico-administrativa no reconoce de manera expresa, diferenciación alguna en función de la naturaleza pública o privada del obligado tributario.

Pero ello no es óbice para que la innecesaridad de las garantías, no pueda trasladarse a otros ámbitos, particularmente al seno de las reclamaciones económico-administrativas.

La especial naturaleza de los entes públicos no requiere de reconocimiento expreso, sino que se deriva del sentido y finalidad del precepto y de la propia naturaleza de las cosas y que se traducen en la acreditada solvencia de las Administraciones Públicas.

En efecto, el Alto Tribunal reprocha al Tribunal de instancia, *“...el cuestionamiento del principio de solvencia de las corporaciones locales para hacer frente a las obligaciones*

resultantes de la ejecución de sus presupuestos o resoluciones judiciales firmes” (Fundamento de Derecho Segundo).

Para argumentar dicha afirmación acude a la normativa que exige a la Administración Pública de prestar garantías (artículo 48 del Reglamento General de Recaudación sobre garantías en aplazamientos y fraccionamientos; artículo 173 del TRLRHL y artículo 12 de la LAJEIP), para concluir con que:

“Lo cierto es que la exención de garantías a los entes locales en supuestos como el que nos está ocupando, es una consecuencia lógica de la propia naturaleza de dichos entes, cuya solvencia no requiere garantías” (Fundamento de Derecho Segundo).

Con lo que el objetivo del artículo 233 de la LGT queda cubierto cuando la exigencia garantías deja de tener sentido ante un deudor de acreditada solvencia como es una Administración Pública, ya que,

“...la idea que se plasma es la de garantizar la deuda exigida, objetivo que en el caso que nos ocupa está conseguido puesto que los entes locales son solventes y, por eso, no debe causar extrañeza que el legislador quiera que la deuda quede suspendida cuando la suspensión sea interesada por la corporación local correspondiente” (Fundamento de Derecho Segundo).

En definitiva, *“..., por la propia naturaleza de las cosas, no se requiere una previsión específica en el artículo 233 LGT y artículos 39 y ss. RGRVA”*.

Es decir, se establece un “lógico” paralelismo entre solvencia del deudor e innecesiedad de prestar garantías para asegurar el pago de la deuda de un ente público, que, además supondría incurrir en gastos también innecesarios dado el reconocimiento de su solvencia, lo cual iría en contra además de los principios que rigen la actuación administrativa, como el principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

Por último, **la consecuencia de la acreditada solvencia del ente público se deriva la imposibilidad de que la ejecución de la deuda pudiera causar a la Administración Pública perjuicios de difícil o imposible reparación.**

En definitiva, el criterio final de la Sala es que, *“Solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado por una entidad local, está debe decretarse automáticamente una vez interesada, sin necesidad de analizar si de la ejecución pudieran derivarse perjuicios de difícil o imposible reparación”*.

Por tanto, podemos afirmar que la sujeción a los requisitos de la modalidad de suspensión sin garantías en la vía económico-administrativo no es de aplicación general, teniendo en cuenta el criterio subjetivo que resulta de la naturaleza público del ente deudor que presupone su solvencia, estando pues únicamente sujeta a la solicitud de la medida cautelar.

3.) Valoración crítica a la luz de los criterios de la justicia cautelar.

Siendo así la vigente postura del Alto Tribunal, cabría considerar, sin embargo, que la exigencia de esos requisitos, con independencia de la naturaleza de los sujetos intervinientes en el supuesto relativo a la condición de deudora de una Administración Pública, supondría un apoyo explícito a la igualdad de armas tan deseado en el ámbito de la justicia cautelar tal y como venimos propugnando.

En este sentido podría compartirse el razonamiento del Abogado del Estado en su oposición al recurso de casación del que deriva la citada Sentencia al considerar que la normativa aplicable no prevé diferenciación alguna en función de la naturaleza jurídico pública del sujeto pasivo.

Además de abundar en la limitación de la aplicación del art. 12 de la LAJEIP a las relaciones jurídico meramente procesales, a ello se une la inactividad administrativa local pretendiendo la suspensión sin respaldo probatorio alguno, lo que deriva en una “suerte” de privilegio no previsto legalmente. En definitiva, la Administración recurrente pretende

que se le aplique un automatismo ajeno al espíritu y finalidad de la norma, por lo que nosotros asumimos las alegaciones del TSJ de Madrid en la Sentencia de instancia núm. 168/2017 de 23 de marzo, Recurso 158/2017 objeto de casación, en cuyo Fundamento de Derecho Tercero consideraba:

“...infundado el privilegio que pretende atribuirse, sin cobertura expresa, la Corporación local recurrente. Además, la interpretación que proponemos no es sino una exigencia adecuada y proporcional de una actividad elemental y racionalmente exigible para quien pretende una ventaja patrimonial o privilegio como la invocada. Los privilegios del género y calibre de los pretendidos deben tener una formulación indudable, pudiendo constar inequívocamente. El razonamiento de la Sala es coherente y ajustado a derecho en tanto que el recurrente pretende, colateralmente, hacerse con un beneficio o privilegio que la ley no define con contundencia y precisión; más aún y como dice la Sala se pretende trasladar a un ámbito completamente distinto lo previsto específicamente para uno diferente“.

Por otro lado, la doctrina legal del TS, supone prescindir de los criterios tradicionales de la justicia cautelar, sobre todo y de forma expresa del *periculum in mora*. El paralelismo establecido entre la innecesariedad de prestar garantías con la acreditada de solvencia de las Administraciones Públicas, excluye *per se* la necesidad de entrar a valorar cualquier otra circunstancia como la ponderación de intereses, la apariencia de buen derecho y, específicamente los perjuicios de imposible o difícil reparación, al acudirse a un parámetro externo a la justicia cautelar como es la consideración de la naturaleza especial del ente deudor.

En cualquier caso, y al margen de la citada doctrina, la suspensión sin garantías cuando el deudor es una Administración Pública no deja de plantear ciertos aspectos reseñables en cuanto a la aplicación (o, mejor dicho, la inaplicación) de los criterios tradicionales de la institución cautelar.

En cuanto al criterio de la **ponderación de intereses en conflicto**, hemos de tener en cuenta en este supuesto que ya no estamos ante un equilibrio entre el interés general, cuya

protección estaría vinculada en principio a la actuación Administración Pública, (con todos los reparos ya analizados sobre dicha identificación), y el interés del administrado que se relaciona con aquélla. Por el contrario, estamos ante una confluencia de intereses públicos de signo opuesto y representados por distintos sujetos de Derecho público.

Los intereses de la Administración tributaria acreedora seguirían estando vinculados al interés general para la protección del crédito público, para lograr que todos cumplan con el deber de contribuir y no se vea defraudado el sostenimiento de los gastos públicos, etc. Es decir, idénticos a los que han sido ya examinados como parte de este criterio de la justicia cautelar cuando enfrente se sitúa un particular como solicitante de la medida cautelar. Sin embargo, ya no tenemos a un contribuyente individual sino a otra Administración Pública portadora de los mismos intereses generales pero defendidos desde el lado contrario de la relación jurídica.

En este punto, la Administración solicitante de la suspensión debería igualmente justificar por qué los intereses de los que es portadora son más dignos de protección que los de la Administración acreedora o por qué razón han de primar sobre los intereses de esta última para la recaudación de una deuda tributaria legítimamente devengada en tanto no hubiera pronunciamiento judicial en contra. Si la razón de que a un ente público no se le exija caución es por suponerse la fiabilidad de su pago derivado de la solvencia que se supone a las Administraciones Públicas, no entendemos qué interés de la Administración deudora podría invocarse o primar sobre el ejercicio de la potestad tributaria de la Administración acreedora.

Por el contrario, en el hipotético caso de que se suspendiera la deuda en la vía judicial y posteriormente se desestimara el recurso principal confirmando la denegación de la suspensión en vía económico-administrativa, la Administración acreedora habría dejado de tener disponibilidad en su Hacienda Pública de la cantidad desde que se dictara Auto de suspensión por el órgano judicial hasta la Sentencia definitiva del pleito principal. Lo cual, al menos, es lo más parecido a la acreditación de perjuicios a los intereses de la Administración acreedora, (que representa la Hacienda Pública imposibilitada de disponer de

una cantidad proveniente de un tributo objeto de liquidación y notificación en tiempo y forma), frente a un hipotético interés, a concretar, que pudiera prevalecer de la Administración deudora, a la que la suposición de solvencia la eximiría de prestar garantías.

Por tanto, el juego del criterio de ponderación de intereses a efectos de la concesión de medidas cautelares tiene, en principio, diferente perspectiva cuando ambos sujetos de la relación jurídico-administrativa son Administraciones Públicas. Tan interés general es asegurar el cobro de un crédito público como el hipotético de preservar las arcas públicas de la Administración deudora frente a un pago con el que no se está conforme, evitando un desplazamiento patrimonial que disminuye unos fondos que no dejan de ser públicos igualmente.

Quizás, a la luz de la nueva doctrina del TS podría invocarse un interés prevalente de la Administración deudora de evitar incurrir en gastos considerados innecesarios dado el reconocimiento de su solvencia, lo cual iría en contra además de los principios que rigen la actuación administrativa, tal y como ya hemos comentado anteriormente⁵⁶⁶.

En cuanto a la doctrina del *periculum in mora*, como criterio inseparable de la justicia cautelar sea cual sea el ámbito administrativo o judicial en que nos movamos, resulta indiferente con la nueva doctrina legal del TS⁵⁶⁷.

⁵⁶⁶ Como afirma el TS en el Fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia de 23 de julio de 2020, de la sentencia de instancia:

“...se desprende la necesidad de los entes locales de incurrir en gastos que, si partimos del reconocimiento de su solvencia, resultan innecesarios; y no solo eso, carecen de justificación desde el punto de vista de los principios que rigen la actuación administrativa, particularmente, del principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos” (artículo 3 de la Ley 45/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público).

⁵⁶⁷ A este respecto debemos recordar que en las SSTS de 6 de junio de 2008, Recurso de casación nº 982/2007(ES:TS:2008:4348), y Recurso nº 1999/2007 (ES:TS:2008:2980), en las que los intereses en conflicto se suscitaban entre una Corporación local y la Comunidad autónoma correspondiente, en un supuesto en que el Ayuntamiento debía satisfacer una tasa tras no haber asumido directamente la prestación del servicio de prevención de incendios a que venía obligado, el Alto Tribunal, consideró en la primera Sentencia citada que:

Y ello porque, si la Administración deudora hubiera acudido a la vía judicial en esta pieza separada del proceso principal contra la resolución denegatoria de la suspensión en la vía económico-administrativa, surgirían serias dudas de que, **la no suspensión de la deuda en vía judicial pudiera hacer perder la finalidad legítima de recurso**. Y ello, ya que, en el hipotético caso de una estimación final del recurso que considerara la obligación de suspender la deuda en la vía económico-administrativa, apenas necesitaría la Administración acreedora reponer o restituir la deuda a la situación recaudatoria que existiera en el momento en que debió suspenderse en dicha vía económico-administrativa. Máxime teniendo en cuenta que, siendo el deudor un ente público, la Administración acreedora nunca podría despachar mandamientos de ejecución contra la misma, por lo que en modo alguno podría alegarse que la falta de adopción de la medida cautelar hiciera imposible o muy difícil la eficacia del eventual resultado procesal.

Además de lo anterior, resulta difícil de admitir que la decisión de no suspender hiciera perder al recurso su finalidad, al tener otras vías el obligado para evitar la ejecución, entre ellas, y la más evidente la de alegar y acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación o la existencia de error de hecho. Y si lo anterior no es ni alegado ni probado por la Administración solicitante, simplemente por imposibilidad al no concurrir dichas circunstancias, entonces estaría justificada la denegación de la suspensión en vía económico-administrativa.

Por último, y en cuanto a la apariencia de buen derecho, se encontraría con las mismas dificultades y limitaciones derivadas, no sólo de la interpretación jurisprudencial restrictiva

“SEXTO. En el presente caso se solicitó la suspensión de la liquidación controvertida sin tan siquiera alegar que la ejecución podía hacer perder su finalidad legítima al recurso. Aludió la parte a la suspensión automática e incluso sin garantía por tratarse de un Ayuntamiento, lo que no era suficiente en la vía judicial, ya que el presupuesto esencial de la suspensión cautelar está constituido por el periculum in mora, identificado con la necesidad de evitar que la dilación del proceso haga imposible o muy difícil la eficacia del eventual resultado procesal. Debe recordarse que la Ley actual, en su art. 130.1, establece que la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso”.

y limitado reconocimiento legal de este criterio en el ámbito de la justicia cautelar, sino sobre todo por la reciente doctrina del TS citada que configura la suspensión de forma cuasi-automática (solo necesitada de previa solicitud) cuando el deudor es una Administración Pública.

En efecto, la apreciación por la Administración solicitante de la suspensión de la doctrina del *fumus boni iuris* queda igualmente sin significado según la línea discursiva del TS, ya que nada debe acreditar la Administración deudora para ver suspendida la ejecución de su deuda, ni la apariencia de tener razón ni los perjuicios de imposible reparación. Este automatismo recuerda al fijado para el ámbito sancionador por ministerio de la ley, en este caso no por la presunción de inocencia sino por la especial naturaleza jurídico-pública del ente deudor.

Además, debemos recordar la doctrina reiterada del TS⁵⁶⁸ respecto a **que la apelación al principio del *fumus boni iuris*, al menos en vía judicial, sólo puede tener lugar una vez establecida la existencia de un perjuicio grave e irreparable para el recurrente, lo que no acontece en este caso, ya que de lo contrario rebasaría los límites propios de la tutela cautelar.**

IV.) El procedimiento en vía económico-administrativa.

A.) Planteamiento.

Una vez sentados los cimientos de la dogmática de la institución cautelar, y subsumidos sus valores, principios y criterios en cada uno de los supuestos reconocidos por el legislador y por la doctrina jurisprudencial, **debemos trasladar el estudio al ámbito del procedimiento. De esta forma, se analizará cómo se cumplen, se plasman y respetan dichos principios y cómo se podía mejorar la tramitación para velar por el**

⁵⁶⁸ Por todos, el Auto de 11 de diciembre de 1997, Recurso nº 246/1997 (ES:TS:1997:7563A).

equilibrio entre la autotutela administrativa y el derecho a la tutela judicial efectiva en una igualdad de armas. Iremos pues “desbrozando” dichas actuaciones desde un punto de vista procedimental, con la oportuna valoración que nos merece la sucesión ininterrumpida de trámites, no todos de fácil comprensión.

Con carácter preliminar hemos de manifestar nuestra conformidad con la opinión de GÓMEZ TABOADA, en el sentido de que, tanto el procedimiento administrativo como judicial respecto a la suspensión sin garantías tiene unas particularidades u obscuridades que merecen ser objeto de análisis⁵⁶⁹.

Si en algún ámbito más se ha podido manifestar la necesidad de reforma, aun a nivel reglamentario, esa es la relativa a la tramitación procedimental de las solicitudes de suspensión sin garantía, directamente de competencia de los órganos económico-administrativos. La regulación actual, puede resultar algo confusa, complicada, y demora en exceso una respuesta que en materia de suspensión de la ejecución de deudas tributarias ha de ser rápida y eficaz para amparar, tanto el derecho del particular a la tutela judicial efectiva como del derecho de la Hacienda Pública a no ver menoscabado el crédito público⁵⁷⁰.

⁵⁶⁹ En concreto dicho autor habla de que este procedimiento tiene “sus propios vericuetos, y en él “agujeros negros”, ya sean éstos visibles (léase confesables) o no. GÓMEZ TABOADA, J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”. *Asociación Española de Asesores fiscales. Sección de derechos y garantías y práctica tributaria*. Julio 2017, pág. 1.

⁵⁷⁰ Con carácter general HERNÁNDEZ-MENDIBLE ya afirmaba que “...es en el proceso administrativo, en la desigual contienda que siempre éste supone entre el simple ciudadano y las Administraciones públicas investidas de excepcionales prerrogativas, donde la insuficiente regulación del proceso cautelar conduce las más de las veces a una denegación de Justicia. Esto explica que sea el campo del proceso administrativo donde se ha agudizado la preocupación por la tutela cautelar, ante la grave situación de inferioridad en que se encuentra el ciudadano que tiene que acudir al juez administrativo en demanda de justicia frente a unas actuaciones legitimadas, las más de las veces por actos investidos de presunción de legalidad e inmediatamente obligatorios y ejecutivos. HERNÁNDEZ-MENDIBLE V.R., Tesis doctoral, “*La tutela judicial cautelar en el contencioso administrativo*”. Vadell Hermanos Editores. Caracas, 1998.

Oportunidad perdida, a nuestro juicio, fue la de la Reforma de LGT, mediante Ley 34/2015 de 21 de septiembre, a pesar de la remisión de la ley para una posterior modificación en desarrollo reglamentario.

Creemos que el legislador, en su loable afán de dotar de suficientes garantías procesales a un procedimiento en el que se deben ponderar los intereses públicos y del particular que se encuentran en juego, ha diseñado una tramitación en parte heredada del anterior RPREA de 1996, y que, adolece, en ocasiones, de la imprescindible celeridad de toda actuación administrativa, y con mayor motivo respecto a la suspensión de la ejecución de deudas tributarias.

En este sentido, el principio de celeridad que ha de presidir la vía económico-administrativa por mandato del artículo 137.5 de la LRBRL, tiene una evidente repercusión constitucional, no sólo respecto al principio de tutela judicial efectiva sino respecto al de igualdad y el de eficacia del artículo 103 de la CE⁵⁷¹.

Dicha respuesta rápida, inmediata y eficaz a la solicitud de los contribuyentes, puede verse afectada por la dilatada regulación reglamentaria de la suspensión de deudas en vía económico-administrativa⁵⁷². Lo anterior se vería parcialmente compensado con la figura

⁵⁷¹ LITAGO LLEDÓ, R.M., “Perspectiva constitucional de la implantación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local”. *Quincena Fiscal*, n.º.8, abril 2011, pág. 15.

⁵⁷² LITAGO LLEDÓ incide con carácter general en las dificultades que para el principio de celeridad se deriva de la implantación de la vía económico-administrativa local para los municipios de gran población del Título X de la LRBRL. Hasta tal punto es así que, según dicha autora, “...el principio de celeridad que preside su implantación (la de las reclamaciones económico-administrativas en ámbito local) carece de virtualidad en la práctica. La razón de mi afirmación estriba en que, considerando el inevitable alargamiento de la vía administrativa de recurso que supone su implantación, en contraste con el régimen común, difícilmente puede considerarse que la posición de los obligados frente a las Haciendas Locales resulte beneficiada...”. LITAGO LLEDÓ, R.M., “Perspectiva constitucional de la implantación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local”, ob. cit., págs. 17-18.

Nosotros añadimos que, si eso es así con la tramitación del procedimiento de revisión en vía económico-administrativa respecto al asunto principal, dichos problemas de celeridad se pueden reproducir cuando del proceso cautelar se trata dentro de dicho procedimiento principal.

de la suspensión cautelar, como ahora veremos, y que permite paralizar la ejecución al menos hasta que el Tribunal se pronuncie sobre la admisión o no a trámite de la solicitud.

Por otro lado, a lo largo de la tramitación de un procedimiento se deben suceder las actuaciones ordenadas, cada una de las cuales da sentido a la anterior a fin de llegar a la resolución que expresa la voluntad del órgano administrativo. Como tal sucesión de actos, la vacuidad de una fase, hace difícil la justificación de las posteriores en el tiempo, o al menos no facilitan su explicación. Es decir, los problemas creados en esta fase se transmiten a lo largo de la tramitación de las posteriores actuaciones que en gran parte son consecuencia de ella.

Dicho lo anterior, el procedimiento de las solicitudes de suspensión sin garantías, cuyo marco legal se sitúa **en el artículo 233.4 de la LGT, se encuentra desarrollado en los artículos 46 y 47 del RRVA.**

Asimismo, y como regulación inferior del desarrollo reglamentario, hemos de referirnos de nuevo a la ya mencionada RSEH, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Finalmente, conviene tener en cuenta dentro del ámbito local las peculiaridades organizativas que, en aspectos como el ámbito de actuación y funcionamiento del órgano al que se atribuya el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas, puedan fijar los municipios de régimen de gran población a través de los respectivos Reglamentos Orgánicos de los Tribunales Económico-administrativos municipales.

B.) Régimen del procedimiento en vía económico-administrativa. Aspectos generales.

Partimos del artículo 233.1. 4 y 5 de la LGT, reproducido en el artículo 39.2, letra b) y c) del RRVA en los que se consagra la suspensión automática con prestación de garantías, y con dispensa total o parcial de garantías, **cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación o cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de simple hecho.**

Del régimen de configuración legal y reglamentario, cabe extraer, que: 1ª) La regla general para suspender la ejecución de los actos de contenido económico es su automatismo, sin necesidad de probar la existencia de perjuicios, mediante la aportación de aval bancario que garantice el cobro de la deuda. 2ª) Con carácter subsidiario, se puede acordar la suspensión cuando el sujeto pasivo preste otras garantías que se estimen suficientes. 3ª) De forma excepcional, el Tribunal Económico-Administrativo podrá acceder a la suspensión sin garantía si se aprecian perjuicios de difícil o imposible reparación o error material.

En definitiva, frente a la regla general los demás supuestos constituyen excepciones, cuya aplicación requiere demostrar, la suficiencia de las otras garantías ofrecidas y, en su caso, la imposibilidad de aportar garantía alguna⁵⁷³. Finalmente, y como supuesto específico de suspensión sin garantías, (además del consabido acto sancionador), **la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, o del error material queda bajo el poder decisor exclusivo de los tribunales económico-administrativos como veremos a continuación.**

⁵⁷³ Debemos remitirnos en este punto a nuestra postura contraria a que, en estos dos supuestos reconocidos por el legislador, únicos de suspensión sin garantías, pudiera serle solicitado siquiera al sujeto pasivo la previa acreditación de la imposibilidad de haber podido aportar garantía alguna.

1.) Competencia.

Cabe destacar que la aprobación del RRVA introdujo como novedad la distribución de competencias para conceder la suspensión en vía económico-administrativa.

Por un lado, los órganos de recaudación que se determinen en la norma de organización específica de la Administración Pública, estatal o local, son competentes para decidir sobre la medida cautelar para los supuestos de suspensión automática por aportación de garantías del artículo 233.2 de la LGT o con prestación de otras garantías, donde su competencia técnica alcanza la labor de valorar de la procedencia de dicha garantía (artículos 43.2 y 44.2 del RRVA).

Por otro lado, corresponde al Tribunal Económico Administrativo que sea competente para conocer de la impugnación, **la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión sin garantías, y siempre previa alegación y acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la ejecución del acto, o por errores materiales en que incurriera el acto impugnado**⁵⁷⁴.

⁵⁷⁴ En concreto el artículo 46.1 del RRVA, (desarrollado por el Apartado Cuarto 4.2.1 de la RSEH), dispone que:

“1. El tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho”.

Concretamente para acordar la admisión o no a trámite y para resolver definitivamente sobre la suspensión, la competencia será del Vocal-ponente a quien, de forma unipersonal, le haya correspondido la ponencia de resolución y resolución si es procedimiento abreviado (cuantía de la reclamación inferior a 6.000 Euros). Por el contrario, si estamos ante un procedimiento general la competencia para la admisión/inadmisión a trámite será del Pleno del Tribunal como órgano competente para dictar la resolución final.

No obstante, la Ponencia de resolución de concesión/denegación de suspensión seguirá siendo de competencia del Vocal asignado para la ponencia de la resolución de la reclamación.

Como ya hemos señalado en otra ocasión, el privilegio de autotutela rige en plenitud en tanto no haya disconformidad del particular con los actos administrativos. Pero, una vez impugnado el acto, debe hacerse efectivo el derecho a recurrir y lograrse una igualdad de armas en un proceso contradictorio, lo cual creemos que es plenamente predicable no sólo en vía judicial sino en la vía de revisión económico-administrativa.

Y es aquí cuando nos planteamos la razón de que la competencia para resolver sea del Tribunal Económico-Administrativo en este tipo de suspensión, mientras que en la suspensión automática con garantías se atribuye al órgano de recaudación correspondiente⁵⁷⁵. La primera justificación se vincularía a una mayor celeridad que la descarga de trabajo del Tribunal puede ofrecer para atender a la petición de suspensión, una decisión siempre necesitada de inmediatez para que sea efectiva en sus finalidades, y que no deja de verse como una función que no parece propia de la sustantividad que encierra la resolución del fondo material y principal de la cuestión.

Por tanto, la atribución de la competencia para otorgar la suspensión a diferentes órganos, y en especial a los órganos de recaudación que hacía por vez primera el RPREA, se achacó en su momento a dos factores: la de aligerar a los Tribunales de funciones que no lo eran propias y la de evitar el desfase temporal producido por la presentación de la solicitud ante otro órgano diferente al que debía llevar adelante la ejecución. En cualquier

⁵⁷⁵ Esta competencia compartida deriva del régimen que preveía el RPREA de 1981 y de 1996 después, que preveían una interrelación con los órganos de recaudación, donde éstos gozaban de mayor intervención incluso en los supuestos de suspensión de competencia de los Tribunales económico-administrativos. Y ello habida cuenta de que en dicha normativa se partía de la necesidad de que el órgano de recaudación se pronunciase en un informe vinculante sobre la suficiencia e idoneidad de la garantía, (así lo disponía el artículo 76.1 y 9 y artículo 74.2, letra b del RPREA de 1996).

No obstante, y en cuanto al supuesto de suspensión mediante la aportación de otras garantías, en donde el Tribunal debía instar al órgano de recaudación para que informase sobre la suficiencia o idoneidad de la garantía (artículo 76.9 del RPREA de 1996), la interrelación con los órganos de recaudación en la actualidad es atenuada por el carácter meramente facultativo del mismo, según el artículo 47.1 del RRVA y apartado Cuarto 4.2.9 de la RSEH. AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., pág. 1201. Vid. Apartado E.1 de este mismo Epígrafe y Capítulo.

caso, coincidimos que las razones de dicha separación tenían que ver más con la operativa y con los principios de eficacia y celeridad, que de con la seguridad jurídica⁵⁷⁶.

Pero frente a una justificación de oportunidad o incluso de economía procesal, podría existir un argumento material o sustantivo por razón de competencia funcional, en el sentido de ser el órgano de recaudación el de más especialización técnica para valorar la procedencia de una garantía a efectos de amparar el pago de un crédito tributario.

En paralelo, este grado de especialización nos recuerda a la exclusiva facultad atribuida a los tribunales económico-administrativos para apreciar y valorar los perjuicios de imposible o difícil reparación, así como a la atribución a los órganos jurisdiccionales de la potestad de apreciar y ponderar los intereses en juego para suspender sin garantías en vía jurisdiccional, sin vinculación alguna a la previa decisión adoptada en su caso en vía administrativa.

Cabe pensar que, cuando se trata de tomar decisiones que dependen de juicios de valor o de apreciación, (no olvidemos que los perjuicios de imposible o difícil reparación es un concepto jurídico indeterminado), el legislador reserva dicha competencia a órganos distintos de los propios de gestión tributaria de la Administración que han dictado el acto cuya ejecución se pretende suspender.

Lo anterior, que puede resultar justificable, no obstante, implica eliminar de raíz la posibilidad de reconocer dicho supuesto de suspensión sin garantías fuera de la vía económico-administrativa, excluyéndose dicho supuesto en el recurso de reposición previo.

Por otro lado, el Tribunal es soberano en su decisión a lo largo de todo el procedimiento de revisión encontrándose en mejor disposición para la adecuada ponderación de intereses en conflicto, ya que, no olvidemos que la pretensión de la suspensión de la

⁵⁷⁶ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 337.

ejecutividad de un acto administrativo recurrido no puede ni debe desligarse de la pretensión principal que se ejercita en un recurso, y que no es otra que la de obtener la declaración de que el acto impugnado no es conforme a derecho.

No obstante lo anterior, dicho desdoblamiento de competencias, creemos que podría salvarse, aun en los supuestos de suspensión automática, con el simple y previsto mecanismo de la petición de informe correspondiente al órgano de recaudación para valorar las garantías presentadas. De la misma forma que nada impediría la petición de informe a dicho órgano, que ilustre y refuerce la convicción del Tribunal acerca de la procedencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación en un supuesto aun de su competencia exclusiva.

En cualquier caso, y al margen del órgano competente para resolver la suspensión, la reclamación se debe dirigir al órgano que dictó el acto (artículo 235.3 de la LGT), así como también las solicitudes de suspensión (artículo 40.1 del RRVA y punto Cuarto de la RSEH).

Ello coadyuva a la coordinación necesaria entre los órganos de gestión y revisión, ya que, tanto unos como otros, sea cual sea el competente para resolver, conoce desde un principio la apertura de las actuaciones cautelares, cuestión importante para el órgano de recaudación encargado en última instancia de ejecutar la suspensión del acto⁵⁷⁷.

A este respecto, la práctica diaria de la Secretaría de un órgano económico-administrativo pone de manifiesto la importancia de una interconexión a través de las nuevas tecnologías, con el Órgano de Gestión Tributaria, por ejemplo, compartiendo Bases de Datos conjuntas que permitan el conocimiento y seguimiento simultáneo de las piezas

⁵⁷⁷ En este sentido, GARCÍA ROSS considera que “La centralización de la recepción de las solicitudes de suspensión en el órgano que dictó el acto evita en gran medida los problemas derivados de la descoordinación orgánica, ya que desde el primer momento el órgano competente para la ejecución tiene conocimiento de la suspensión sin tener que esperar al recibo de la notificación correspondiente del órgano con funciones de revisión o de cualquier otro”. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., págs. 358-359.

cautelares abiertas en vía de revisión administrativa y económico-administrativa. Las consecuencias recaudatorias de la suspensión o no del acto requieren que esa información sea conocida por ambos órganos de forma inmediata.

2.) Presentación de la solicitud y tramitación.

En cuanto al momento en que puede instarse la suspensión, el artículo 40 del RRVA sigue la regla general de que procede su solicitud, tanto al interponerse la reclamación como en un momento posterior, pero siempre que, en ambos casos, no hubiera acordado previamente la suspensión con el recurso de reposición o que éste no se hubiera interpuesto⁵⁷⁸.

La diferencia apreciable si se presenta en un momento posterior a la presentación de la reclamación, es que sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo recaudatorio que se produzcan a partir de ese momento, según el artículo Cuarto 1.3 de la RSEH.

Lo que la norma reglamentaria sí descarta (artículo 40.1 tercer párrafo del RRVA) es la solicitud previa sin vinculación con reclamación económico-administrativa alguna, es

⁵⁷⁸ En un primer momento, el artículo 81.1 del RPREA parecía admitir únicamente la presentación simultánea a la interposición de la reclamación y condicionada a la prestación de caución. A este respecto, y de forma crítica con dicho precepto, la STS de Andalucía de 29 de abril de 1996 no consideraba pertinente impedir al administrado instar la suspensión en un momento posterior al de la interposición de la reclamación, so pena de que la suspensión ya no operara de forma automática, y teniendo el órgano económico-administrativo que decidir de forma expresa sobre la suficiencia de la garantía prestada a fin de satisfacer el interés de la Administración de cara al cobro de la deuda. Por tanto, no procede en estos casos, aclara el órgano judicial, que el órgano económico-administrativo deniegue la suspensión del acto recurrido en base a que la medida cautelar no fuera solicitada al tiempo de interponerse la reclamación, sino que debería decidir única y exclusivamente sobre la suficiencia de la garantía. Por ello, concluye que no existe amparo normativo ni jurídico que obligue al particular a solicitar la suspensión de forma simultánea a la reclamación, a pesar de lo dispuesto en dicho precepto.

Posteriormente, el artículo 74.8 del RPREA de 1996 ya permitía, de acuerdo con el régimen actual, solicitar la suspensión en cualquier momento mientras durara la sustanciación de la reclamación económico-administrativa.

decir, la solicitud presentada en primer lugar y antes de la propia reclamación, en cuyo caso dicha solicitud carecerá de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión.

Para el caso de que la suspensión se instara simultáneamente a la reclamación económico-administrativa, deberemos estar a lo dispuesto en el artículo 235.1 de la LGT respecto al plazo de presentación de las reclamaciones con carácter general.

En cuanto a la tramitación, como ya hemos adelantado, la regulación reglamentaria del procedimiento de suspensión sin garantía, se caracteriza por un intento garantista de asegurar los intereses en juego, tanto de la Administración como del solicitante de la suspensión, con medidas que podrían producir una demora en la toma de una decisión que por naturaleza debe ser rápida y sometida al criterio de celeridad. Este es el principio que, según nuestra opinión, más sufre en el diseño de esta regulación desde el punto de vista estrictamente procedimental, lo que da lugar a dificultades en la tramitación práctica y real de las actuaciones. Puede afirmarse que es una regulación excesivamente detallada para que pudiera tener resultados visibles y efectivos a la hora de llevarla a la práctica.

En otras palabras, según GÓMEZ TABOADA “los vericuetos procedimentales que, por obra y gracia de la LGT, el RRVA y la RSEH, subsumen la tramitación de esta tipología de peticiones de suspensión con exoneración de garantía basadas en el “periculum in mora” en un marasmo administrativo en el que no es difícil desorientarse y hasta perderse”⁵⁷⁹.

En cualquier caso, hay que insistir que la regulación procedimental del RRVA constituye el final del iter normativo y jurisprudencial de la justicia cautelar en materia tributaria desde la superación del *solve et repete*, y en la que el legislador ha pretendido consolidar desde el punto de vista procesal los avances en este ámbito.

⁵⁷⁹ GÓMEZ TABOADA, J., “La STS de 21/12/2017: un nuevo escenario en la suspensión”. *Asociación Española de Asesores fiscales. Sección de derechos y garantías y práctica tributaria*. Enero 2018, pág. 1.

Podemos distinguir los siguientes trámites y fases en la tramitación de las actuaciones, tanto si se trata de suspensión automática como con dispensa total o parcial de garantías:

- Trámite previo de suspensión cautelar.
- Fase de admisión o no a trámite de la solicitud.
- Fase de resolución: desestimación o no de la solicitud de suspensión, una vez admitida a trámite.

Examinaremos en detalle cada una de estas fases en los siguientes apartados.

C.) Actuaciones previas: situación recaudatoria de la deuda y medida cautelarísima.

1.) La solicitud de inicio del procedimiento.

En este punto, debemos hacer un primer inciso que se antoja fundamental para entender en lo posible la regulación del procedimiento que se sucede a partir del mismo momento de la presentación de la solicitud. Nos referimos a la diferencia entre los datos formales que debe contener toda solicitud y que se regulan en el artículo 2.2 del RRVA, cuya ausencia sería en principio susceptible de trámite de subsanación, y la documentación que justifique o sustente el derecho a la suspensión acreditando o los perjuicios de imposible o difícil reparación o la existencia de error material.

Centrándonos en este segundo punto sobre lo que debe aportar el particular obligatoriamente en defensa de su petición de suspensión, el artículo 40.2 del RRVA apunta, respecto a cualquier tipo de suspensión, automática o no, que deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta.

En concreto, respecto a la suspensión sin garantías o de competencia del tribunal económico-administrativo deberá aportarse necesariamente la documentación que

acredite que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, o si se solicitó la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o de hecho, se deberá justificar la concurrencia de dicho error⁵⁸⁰.

De lo anterior se desprende una cuestión que puede resultar decisiva en la tramitación y resultado final del procedimiento a fin de conceder o no la suspensión sin garantías; la necesidad de concreción de la naturaleza, características y alcance de los perjuicios de imposible o difícil reparación, y qué debe entenderse como documentación acreditativa de esos perjuicios. De dicha concreción depende la superación, tanto de la fase preliminar de la suspensión cautelar como de la fase propiamente dicha de admisión a trámite. Dicho de otro modo, de lo que el particular alegue primero y aporte (o no aporte) después, dependerá que pueda si quiera pasar su solicitud los primeros filtros procedimentales, para acceder al menos a un pronunciamiento final sobre la solicitud de la suspensión sin garantía.

De la dicción literal de las normas citadas y al margen del cumplimiento de los requisitos formales, se desprende respecto al contenido de la solicitud: por un lado, que el solicitante puede aportar aquéllos documentos que según su criterio, considere necesarios para justificar los perjuicios invocados; por otro lado y ya de forma obligatoria, se conmina a cumplir un requisito obligado, al mismo tiempo que inconcreto, como es la

⁵⁸⁰ Por su parte, en el apartado Cuarto 1.6 de la RSEH se dispone que cuando se solicite la suspensión sin garantías la pretensión del interesado se concretará haciendo constar, según proceda, **la naturaleza, características y alcance de los perjuicios** como el error material, aritmético o de hecho en cuya comisión se fundamenta la solicitud de suspensión. En cuanto a su acreditación, el apartado Cuarto 1.7 in fine de la RSEH dispone con carácter general para todo tipo de solicitud de suspensión, que el interesado podrá aportar cuantos documentos considere necesarios para la valoración de su solicitud, y copia del acto o actos impugnados.

La regulación reglamentaria se completa con el apartado Cuarto 1.10 a) de la RSEH, sobre la suspensión de competencia de los tribunales económico-administrativos, cuya solicitud debe acompañarse de la documentación acreditativa, tanto de la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, como del error aritmético, material o de hecho.

acreditación de ese invocado riesgo de los perjuicios de imposible o difícil reparación mediante la aportación necesaria de la documentación que lo sustente.

Pronto surge la gran duda desde el principio de la tramitación del procedimiento y que va a condicionar todas las actuaciones posteriores: **la falta de identificación de esa documentación preceptiva que debe aportar el particular a fin de acreditar los perjuicios.**

En efecto, como apunta GÓMEZ TABOADA la propia RSEH contiene una regulación detallada de la documentación a aportar en otros supuestos de suspensión, (apartado Cuarto 1.8 sobre la suspensión automática y apartado Cuarto 1.9 sobre la suspensión con otras garantías). En cambio, al regular en su apartado Cuarto 1.10 los detalles de la petición suspensión sin garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación destaca la concreción de los soportes documentales taxativamente requeridos. Literalmente se habla de acompañar la “Documentación acreditativa de la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación”.

En definitiva, según GÓMEZ TABOADA, no existe previsión normativa alguna, ni a nivel legal, como reglamentario o como en la inferior de desarrollo, ni se especifica ni concreta la prueba documental que debe aportarse cuando se solicite la suspensión sin garantías en base a los perjuicios de difícil o imposible reparación.

Recordemos, sin embargo, que el apartado Cuarto 1.6 letra a) de la RSEH obliga al interesado a concretar la naturaleza, características y alcance de los perjuicios en los que se fundamenta la dispensa total del deber de constituir garantía⁵⁸¹.

Por tanto, el legislador obliga, pero no concreta como llevar a cabo dicha obligación. Es cierto que, como hemos visto al analizar los perjuicios como supuesto concreto de suspensión sin garantías, que la doctrina jurisprudencial se ha encargado de perfilar este

⁵⁸¹ GÓMEZ TABOADA, J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob. cit., págs. 3-4.

concepto jurídico indeterminado, centrado en el ámbito laboral, comercial, productivo, financiero, etc. Pero el nivel máximo de exigencia de los tribunales para poder alcanzar una aceptable acreditación de los perjuicios por parte de los solicitantes, así como la propia inconcreción normativa, coloca a los particulares en una complicada situación que les obliga a un supremo esfuerzo, para, a veces, siquiera superar la fase de admisión a trámite de la solicitud.

2.) La suspensión cautelar en función de la situación recaudatoria de la deuda.

Tras la presentación de la solicitud con la reclamación o en momento posterior, el órgano económico-administrativo interviene con una primera decisión, aun reglada, que puede condicionar en gran medida el devenir de las actuaciones del procedimiento.

En efecto, el artículo 46.2 del RRVA introduce una novedad, en cuanto **reconoce la posibilidad de adoptar una suspensión cautelar o medida cautelarísima en función de la situación recaudatoria de la deuda al presentarse la solicitud.** Y así dispone que:

“2. Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, (...), suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de

que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.”⁵⁸².

Como hemos visto, el tribunal a la vista del contenido de la solicitud debe adoptar la llamada “suspensión de la suspensión” o suspensión cautelar de la deuda, también denominada medida cautelarísima⁵⁸³.

Conviene recordar en este punto el paralelismo de esta figura con la medida cautelarísima contemplada en el artículo 135 de la LJCA, por la que, ante la alegación de la concurrencia de circunstancias de especial urgencia en el caso, el juez o tribunal sin oír a la parte contraria podría adoptar o denegar la medida cautelar.

Tan sólo apuntar que, *mutatis mutandi*, responde al mismo principio de dotar de verdadera efectividad al derecho a la tutela judicial efectiva. Si en verdad la ley rituaría de la jurisdicción contencioso-administrativa dotó de potestades suficientes a los órganos judiciales para salvaguardar los intereses y derechos cuya protección se demande a fin de que la tutela cautelar fuere efectiva, de la misma forma el legislador ha de atribuir similares facultades a los órganos económico-administrativos⁵⁸⁴.

En todo caso, la diferencia fundamental que se nos antoja de estas medidas entre una y otra vía, es que al intercalarse una fase previa de admisión en vía económico-administrativa, es preciso acogerse a una circunstancia totalmente objetiva e inmediatamente constatable como es que la deuda se encuentre en período recaudatorio

⁵⁸² Reiterado en el apartado Cuarto 4.1 de la RSEH.

⁵⁸³ GOMEZ TABOADA, la define como “aquella suspensión que opera en tanto en cuanto se resuelve sobre la suspensión cautelar”. GÓMEZ TABOADA, J., “Suspensión cautelarísima: toquemos madera”. *El Notario del siglo XXI*, nº.84, Marzo-Abril 2019.

⁵⁸⁴ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en obra colectiva “*Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*”. ob.cit., pág. 1125.

En este punto cabe constatar esa naturaleza cuasi jurisdiccional que este tipo de órganos goza, aun integrados orgánicamente en la Administración, con el fin esencial de evitar una excesiva litigiosidad. Vid. Parte Segunda, Capítulo Tercero, Apartado I de esta tesis.

voluntario al formularse la solicitud de suspensión. Por el contrario, las medidas cautelares provisionales en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa dependen de la concurrencia de “circunstancias de especial urgencia”, que han de ser sometidas a la convicción del juez.

En cuanto al régimen de estas medidas en vía económico-administrativa, **su propia naturaleza imprime a los trámites una necesidad de celeridad e inmediatez**, en un procedimiento en el que han de coordinarse el órgano de gestión recaudatoria y la propia Secretaría del órgano económico-administrativo.

De esta forma, tanto si la deuda está en voluntaria y se aporta documentación acreditativa de los perjuicios, como si la deuda pasa a ejecutiva en el interín en que, tras presentar la solicitud se requiere la subsanación y se cumple dicho trámite, habría que remitir de forma inmediata copia de la solicitud al órgano de recaudación competente, a fin de que adoptase la suspensión cautelarísima en tanto se resuelva la admisión a trámite, tal y como dispone el artículo 40.1, segundo párrafo y 46.2 del RRVA⁵⁸⁵.

En cualquier caso, tiene más sentido la suspensión cautelar en voluntaria en tanto se resuelve definitivamente sobre la procedencia misma de la suspensión, ya que, en un principio la medida cautelarísima responde fundamentalmente al objetivo de evitar la ejecución de la deuda, en tanto se resuelve de una u otra forma sobre la suspensión, mientras que en la admisión a trámite se perseguiría la acreditación al menos indiciaria de los perjuicios o errores.

En este sentido, puede crearse cierto confusiónismo en la introducción del trámite de la simple admisión de la solicitud cuando, con la adopción de la medida cautelar de suspensión de la deuda hubiera bastado, tanto para amparar los derechos del particular

⁵⁸⁵ La práctica en los órganos económico-administrativos apunta a que este oficio último de remisión no sería necesario si, en caso de inadmisión se dictase la Providencia antes de que entrara la deuda en período ejecutivo. Ello podría evitar confusiones al órgano competente de la gestión recaudatoria, remitiendo primero la suspensión cautelar para luego notificarle la inadmisión a trámite y levantamiento de la suspensión.

como los intereses de la Hacienda Pública. Y ello, sobre todo teniendo en cuenta como enseguida veremos, que el legislador parece exigir el mismo requisito dos veces para distintos trámites, en uno para adoptar la suspensión cautelar y en otro para la admisión a trámite de la solicitud.

Por lo tanto y en un principio, por el hecho de formular la solicitud de suspensión en tiempo y forma⁵⁸⁶, ésta se entendería transitoria y cautelarmente concedida a reserva de la fase de admisión y resolución.

Y para ello deben concurrir, no olvidemos los dos requisitos de concretar la naturaleza, características y alcance de los perjuicios alegados, y la acreditación de los mismos. En este punto, cabe destacar según GÓMEZ TABOADA que, el sólo hecho de que se mantuviera la suspensión cautelar o medida cautelarísima durante el plazo entre la presentación de la solicitud y su admisión, ya de por sí sería la prueba de que la documentación aportada inicialmente era la adecuada a los efectos probatorios exigidos en virtud del artículo 46.2 del RRVA, (cuando se indica que procederá dicha suspensión una vez incorporada la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, es decir, la acreditativa de los perjuicios o del error según se trate)⁵⁸⁷.

Lo anterior significa que, aun antes de entrar en la fase final de resolución sobre la estimación o no de la suspensión sin garantía y si seguimos la dicción literal del artículo 46.2 y 4, la solicitud del particular ha podido verse sometida dos veces a un mismo filtro que sustancialmente ha verificado la misma circunstancia: **que del contenido de la petición se desprende la acreditación, al menos, indiciaria de los perjuicios de**

⁵⁸⁶ La cuestión, como ya hemos apuntado, gira en torno a la forma qué documentación sería exigible para acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación, o al menos qué sería lo exigible para acreditarlos al menos indiciariamente.

⁵⁸⁷ GÓMEZ TABOADA, J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob.cit., pág. 4.

imposible o difícil reparación o de la existencia del error. Por ello, cobra relevancia el anterior comentario de que, el hecho de conceder la medida cautelarísima debería bastar para poder haber acreditado ya suficientemente los perjuicios, aun de forma indiciaria y a satisfacción del órgano económico-administrativo a fin de la admisión de la solicitud⁵⁸⁸.

Pero como hemos expuesto *ut supra*, la aportación de la documentación acreditativa tanto de los perjuicios de imposible o difícil reparación como de los errores es de las cuestiones más controvertidas a nuestro juicio de todo el procedimiento reglamentario sobre la suspensión sin garantías. Siendo dichos perjuicios un concepto jurídico indeterminado, es hasta cierto punto entendible la dificultad del legislador para concretar la documentación exigible que los pudiera acreditar, pero el problema no hace más que extrapolarse al particular, al que le resulta más complicado acreditar algo cuya forma de acreditar no especifica el propio legislador que lo exige. Lo cual, además de obligar a acudir a la elaboración de una doctrina jurisprudencial, puede suponer un obstáculo a la plenitud de acceso a la justicia cautelar como manifestación del ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva.

Es por ello que, en ocasiones, el procedimiento de suspensión sin garantías se puede convertir en una carrera desincentivadora para el particular.

Dicho lo anterior igual de controvertido puede ser el efecto previsto por el legislador en el supuesto de que la deuda estuviera en ejecutiva al solicitarse la suspensión. En ese caso, la solicitud no tendría efectos suspensivos preventivos o de forma cautelar, “*puediendo*” la Administración proseguir sus actuaciones, y ello a pesar de que, en caso de

⁵⁸⁸ No olvidemos a este respecto que en el segundo filtro del artículo 46.4 del RRVA, cuando se prevé la inadmisión si no puede deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de simple hecho, el legislador está ya anticipando un juicio de valor que correspondería hacerlo en la fase final de valoración y concesión o no final de la suspensión. Como veremos enseguida, este segundo filtro debe limitarse a verificar si se aporta documentación relativa a dichos perjuicios, pero sin valorar el fondo de la cuestión.

la admisión a trámite, **debiera procederse a la anulación de todas las actuaciones recaudatorias que se hubiesen seguido desde la presentación de la solicitud hasta ese momento**, (artículo 46.2 in fine del RRVA).

Dicha solución no parece ser la adoptada en el supuesto análogo de deuda en ejecutiva en caso de suspensión con aportación de otras garantías del artículo 44.1 segundo párrafo, en cuyo caso y aun notificándose el acuerdo final concediendo la suspensión, ésta quedaría condicionada a la constitución de caución. La consecuencia pues sería, no sólo considerar ya definitiva la suspensión, sino la anulación de las actuaciones recaudatorias en vía de apremio realizadas por la Administración si la suspensión fue solicitada en período ejecutivo⁵⁸⁹.

Hemos de subrayar en este punto los problemas de operatividad para los servicios de recaudación que puede suponer la articulación de todas estas previsiones, teniendo en cuenta la casuística de la elevada cantidad de contribuyentes que interponen anualmente reclamaciones económico-administrativas, en las cuales, además de recurrir el acto tributario, solicitan igualmente la suspensión del mismo sin garantía.

Nos referimos al confusionismo que entraña el hecho de continuar el apremio para suspender poco después la deuda y anular lo actuado si se admite a trámite, sin contar con

⁵⁸⁹ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., pág. 1212.

A nuestro modo de ver significaría que, en el caso de la suspensión sin garantía, el hecho de que la deuda estuviera en ejecutiva impediría la suspensión cautelar, sin perjuicio de que admitida a trámite la suspensión debieran anularse las actuaciones entre la solicitud y dicha admisión. Sin embargo, en la modalidad de suspensión con otro tipo de garantías, el hecho de que la deuda estuviera en ejecutiva no impediría la suspensión cautelar desde el momento del acuerdo concediendo la suspensión, aun cuando su efectividad estuviera condicionada a que en el plazo de dos meses se formalizara la garantía, momento a partir del cual la suspensión cautelar fuera ya definitiva.

Otras diferencias de trato sin aparente justificación las veremos más adelante en otros supuestos de esta regulación reglamentaria procedimental, como cuando se prevé la no necesidad de notificar el acuerdo expreso de inadmisión de una solicitud de suspensión no vinculada a una reclamación, frente al supuesto análogo de suspensión automática no acompañada de garantía.

que la desestimación final de la suspensión suponga reanudar de nuevo lo que se acababa de suspender.

Por tanto, una vez que continúa el procedimiento de apremio tras la solicitud de suspensión por estar la deuda en ejecutiva, y una vez se admita a trámite habrán de anularse las actuaciones que se hayan producido en el seno del procedimiento de ejecución contra el patrimonio del deudor, que, tras la resolución desestimatoria no sabemos si resurgirán de nuevo o deberá estarse a lo establecido en el artículo 42.2 del RRVA. Es decir, no queda claro si se deberían reanudar las actuaciones recaudatorias ejecutivas en el momento en el que se hallaran cuando fueron anuladas, o directamente debería iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT⁵⁹⁰. De la dicción literal del último párrafo al hablar de que procedería el apremio, “*de no haberse iniciado con anterioridad*” a la notificación de la resolución desestimatoria de la suspensión, parece deducirse que de haberse dictado el apremio con anterioridad éste recobraría su validez sin necesidad de dictar nueva Providencia de Apremio.

En cualquier caso, es de destacar que este vaivén de decisiones en función de cómo se encuentre la situación recaudatoria de la deuda, propiciado por esta regulación procedimental se produce sin tan siquiera haber empezado aun la fase de admisión a trámite a no de la solicitud.

3.) Efectos recaudatorios de la suspensión cautelar y su valoración.

Una vez diseñada la medida cautelarísima como trámite preliminar del procedimiento, cabe plantearse el trasfondo que subyace en su configuración por el legislador.

⁵⁹⁰ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., págs. 1212-1213.

Esta medida supondría, en un principio, el traslado a la vía económico-administrativa de la previsión de la doctrina jurisprudencial sobre la imposibilidad de ejecutar el acto antes de pronunciarse el órgano judicial sobre la solicitud de suspensión. Ello supone, en consecuencia, la consagración en vía administrativa del derecho a la tutela judicial efectiva como uno de los derechos fundamentales cuya protección sustenta la medida cautelar, y que se vería vulnerado si se ejecuta antes siquiera de resolver la solicitud.

Esta “suspensión antes de la suspensión”, (que nosotros también denominamos medida cautelarísima), tiene un evidente anclaje constitucional, ya que no sólo pone en duda, sino que paraliza *de facto* la ejecutividad del acto administrativo, lo que conlleva además anular los efectos de su presunción de validez⁵⁹¹.

A estos efectos, recordamos que la ya citada STC 78/1996, de 20 de mayo (ES:TC:1996:78), si bien no se refería directamente a la materia tributaria, reitera la conocida doctrina según la cual, el privilegio de autotutela administrativa está sujeto a control judicial en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva. Y a partir de ahí, postula que: “*Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez (...)*” (Fundamento jurídico Tercero)⁵⁹².

En efecto, todo el andamiaje doctrinal de la institución de la suspensión que hemos expuesto al principio de este estudio, se plasma de forma contundente en esta previa y preliminar medida contemplada por el legislador al regular el procedimiento a seguir.

En este sentido, la ejecución inmediata de un acto administrativo es relevante desde la perspectiva del artículo 24.1 de la CE, ya que si tiene lugar antes del acceso a la tutela

⁵⁹¹ GÓMEZ TABOADA, J., “Suspensión cautelarísima: toquemos madera”. *El Notario del siglo XXI*, ob.cit., págs. 184-185.

⁵⁹² GÓMEZ TABOADA J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob.cit., pág. 4.

judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende.

En consecuencia, el efecto inmediato que se desprende de la mera presentación de la solicitud de suspensión es no precipitar la actuación de la Administración en tanto se dilucida la procedencia de la medida cautelar. Lo cual no debemos confundir con la adopción de la suspensión en firme objeto del procedimiento, ya que, no hablamos de suspender la ejecución del acto sólo por la interposición del recurso, (lo que sería contrario al principio general de nuestro ordenamiento administrativo), sino sólo de aplazar esa ejecución en tanto se da respuesta razonada al particular sobre su solicitud, lo cual es muy distinto⁵⁹³.

Por ello, esta fase preparatoria para la adopción o no de la medida cautelarísima sobre la suspensión, significa un avance en la garantía del derecho del particular a la tutela judicial efectiva, al introducirse un paso previo o primer filtro que permite suspender cautelarmente la deuda si está en periodo voluntario de pago en tanto se examina la procedencia de fondo de la suspensión, evitando el paso a ejecutiva de la deuda antes siquiera que el tribunal se pronuncie sobre la admisión⁵⁹⁴.

⁵⁹³ A este respecto, resulta sumamente significativa la ya citada Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS de 28 de Abril de 2014, Recurso de casación nº 4900/2011 (ES:TS:2014:1737), según la cual,

“si la sola petición de solicitud de la medida cautelar suspende la ejecutividad del acto tributario hasta que no se pronuncie el órgano de revisión, resulta evidente que entretanto la Administración no puede adoptar ningún acto tendente al cobro de la deuda” (Fundamento de Derecho Segundo).

⁵⁹⁴ En fecha cercana en el tiempo a la instauración de la medida provisionalísima por el RRVA, el TSJ de Galicia en Sentencia de 19 de julio de 2006, recurso nº 7847/2003 (ES:TSJGAL:2006:1692), puso en su justo valor el sentido de dicha medida para la protección de los derechos del particular. En su Fundamento de Derecho Quinto asume la jurisprudencia reiterada de que la petición de suspensión exige que se resuelva sobre ella (por el TEAR) antes de acordar la providencia de apremio, *“...operando como estaba operando aquella suerte de medida cautelarísima de suspensión, por lo que “...la pendencia de la solicitud de suspensión impedía la actuación recaudatoria en que el apremio consiste, por lo que procede acoger el motivo de oposición y anular la ejecución en vía de apremio de la liquidación girada”*.

No se trata de que una vez concedida la suspensión los efectos de ésta se retrotraigan al momento en que se presentó la correspondiente solicitud, sino de que la ejecución no puede iniciarse si hay pendiente una solicitud de suspensión, con o sin garantía.

Por otro lado, y derivado del fundamento jurídico como es el derecho a la tutela judicial efectiva, la medida cautelarísima referida aparece ligada directamente al *periculum in mora*, criterio tradicional de la justicia cautelar ya ampliamente estudiado.

En efecto, como ya se apuntó al hablar de la celeridad como parte del andamiaje dogmático de la justicia cautelar, es una medida cuyo efecto directo e inmediato es evitar los perjuicios innecesarios que para el particular se derivan, sin duda, de la demora de la Administración para resolver sobre la suspensión. Es por ello que dicha “suspensión de la suspensión”, como se la ha venido en denominar, constituye en sí misma una salvaguarda de que el criterio de celeridad, como exigencia de justicia de la medida cautelar no va a verse afectado en perjuicio del particular por el retraso de la Administración en tramitar y resolver, tanto el mismo proceso cautelar como en última instancia el procedimiento principal⁵⁹⁵.

⁵⁹⁵ Ya hemos comentado que la novedad del RPREA de 1981 de atribuir la competencia para otorgar la suspensión a diferentes órganos, y en especial a los órganos de recaudación, tenía como función el evitar el desfase temporal producido por la presentación de la solicitud ante otro órgano diferente al que debía llevar adelante la ejecución. Y que el tiempo que pudiera transcurrir desde la presentación de la solicitud ante el Tribunal y hasta que esta llegaba a conocimiento del órgano de recaudación, podría suplirse con la suspensión preventiva. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. “La suspensión del acto impugnado” (Capítulo VI), en la obra colectiva, *Las reclamaciones económico-administrativas*, ob.cit., págs. 491 y ss.

Pues bien, en esta postura podemos adivinar una de las razones originales de esta medida cautelarísima que estamos analizando y que está más relacionada con la eficacia en la operatividad que con la seguridad jurídica. En este sentido, la Sentencia del TS de 29 de octubre 2008, Recurso de Casación nº. 6427/2004, (ES:TS:2008:7418), añade una consideración relevante sobre el significado de esta medida cautelarísima en el caso de haberse dictado la providencia de apremio sin haberse resuelto sobre la suspensión sin garantías. Y es que precisamente por el hecho de que la petición de suspensión careciera de garantía, “*a lo que debió de llevar fue a una inmediata resolución de inadmisión que dejara abierto el campo a la providencia de apremio. Al no haberse hecho así procede estimar el motivo y anular la providencia de apremio impugnada*” (Fundamento Jurídico Noveno).

En cuanto, a la negación de la suspensión cautelar si la deuda se encuentra en período ejecutivo, podría argumentarse una posible motivación en el hecho de que el particular habría demostrado, al menos en un primer momento su actitud renuente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, constituyendo pues un medio de protección de los intereses públicos que podrían verse afectados con el impago de la deuda en período voluntario de pago.

No obstante, también resultaría criticable ya que no podemos olvidar que estamos ante un procedimiento tramitado en función de la concurrencia o no de dos supuestos muy concretos, perjuicios de imposible o difícil reparación o errores materiales. Creemos que, de su apreciación en fase posterior por el Tribunal económico-administrativo dependería la suerte de la medida cautelar, por lo que la negación de inicio de la medida cautelarísima sólo por la situación ejecutiva de la deuda impide adoptar medida efectiva en tanto se resuelve si quiera la admisión a trámite de la solicitud (no ya la resolución sobre la suspensión).

Y eso nos lleva, a plantearnos una cuestión fundamental en cuanto a esta previsión reglamentaria: su disconformidad con la doctrina mayoritaria partidaria de no continuar las actuaciones ejecutivas del acto o deuda tributaria en tanto no se resuelva en su totalidad sobre la petición de suspensión, exista o no el paso previo de admisión a trámite.

De esta forma, una vez solicitada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda reclamada en vía económico- administrativa, no se puede iniciar el procedimiento de apremio sin que antes se haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, no sólo sobre su procedencia sino siquiera al menos sobre su misma admisión. Esta tesis ha sido apuntalada por la doctrina del TS y extendida, tanto a la propia vía administrativa como a la jurisdiccional⁵⁹⁶.

⁵⁹⁶ Para RAMÓN CHAVES, la lógica y el derecho imponen que la ejecución del acto debe paralizarse hasta que el órgano administrativo o judicial resuelva sobre si procede o no la suspensión solicitada: “*Si el acto administrativo se ejecutase, el derecho a solicitar la suspensión quedaría en papel mojado, pues como*

Y así, en la ya citada Sentencia de la Sala Tercera del TS de 28 de Abril de 2014, Recurso nº 4900/2011 (ES:TS:2014:1737) se recoge la doctrina general consolidada sobre la prohibición de la Administración de ejecutar un acto administrativo mientras pende la resolución de la medida cautelar solicitada ante el Tribunal contencioso⁵⁹⁷.

En definitiva, la Administración tributaria no puede continuar la ejecución del acto impugnado ante el Tribunal Económico-Administrativo mientras no se resuelva la petición de suspensión de aquél; y no puede continuarla, aunque se reserve su notificación para el futuro, pues considera el Supremo que no puede convalidarse el acto

decía Calamandrei, la medicina de la suspensión llegaría tarde, cuando el paciente ha fallecido". RAMÓN CHAVES, J., "Cuando la Administración ejecuta sin haber resuelto la suspensión solicitada", Blog. Recuperado de <https://delajusticia.com/author/jrchaves>.

Por tanto, creemos que dichos efectos consustanciales a la medida cautelar, sin los que la tutela judicial dejaría de ser efectiva, no pueden dejar de producirse sólo por la situación recaudatoria concreta de la deuda. Están en juego intereses más elevados dignos de protección que no pueden quedar preteridos por una cuestión meramente de gestión recaudatoria.

En este sentido, el TS se pronuncia en reiteradas ocasiones sobre esta cuestión, como en la Sentencia de 11 de Junio de 2008, Recurso nº 4302/2002 (ES:TS:2008:3156) y demás que se recogen y citan en ella: Sentencias de 31 de octubre de 2001, de 29 de abril de 2005, de 16 de marzo de 2006 y de 25 de enero de 2007, siendo criterio confirmado por la Sentencia de 4 de junio de 2010, Recurso nº 325/2005 (ES:TS:2010:3195)..

⁵⁹⁷ El objeto de la litis giraba en torno a la providencia de apremio que dicta la Administración tras la petición de suspensión, aun cuando no la notifica hasta tiempo después tras haber rechazado la suspensión. El Alto Tribunal, partiendo de la doctrina consolidada de *que ejecutar el acto pendiente de resolverse sobre la solicitud de suspensión, no sólo contraviene la seguridad jurídica, sino también el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad*, acaba considerando que:

"... el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma" (...).

"Téngase en cuenta que adoptando la providencia en cuestión antes de notificarse la decisión de inadmisión a trámite de la suspensión interesada se está ejercitando una potestad de la que en ese momento se carece, dejando vacío de contenido el derecho a la tutela cautelar y dando lugar a un acto administrativo aquejado de un vicio que determina su nulidad, conforme a lo dispuesto en los artículo 62.1, letras a) y e), de la Ley 30/1992 y 217.1, letras a) y e), de la Ley General Tributaria de 2003" (Fundamento de Derecho Segundo).

prematureo ejecutivo por el hecho de que se notifique tras la decisión rechazando la suspensión⁵⁹⁸.

Pensemos, además, que esta petición concreta de suspensión del acto tributario puede verse seriamente afectada antes de que el Tribunal Económico-Administrativo resuelva sobre la petición de suspensión sin garantía, en caso de que el órgano gestor se anticipe y proceda a la notificación de providencias de apremio e incluso de diligencias de embargo sobre el patrimonio del recurrente. Este apremio “anticipado e ilegítimo”, en forma de diligencias de apremio y de embargos, significa que el órgano gestor y/revisor en vía administrativa actúa en estos casos, por tanto, ignorando de su órgano administrativo supervisor, que es el Tribunal Económico Administrativo⁵⁹⁹.

A tal efecto, cabe invocar lo dispuesto en los artículos 167.3 letra b) y 170.3. letra d) de la LGT, que impiden las actuaciones de apremio y embargo respectivamente en caso de concurra alguna de las causas de suspensión del procedimiento de recaudación⁶⁰⁰.

En cuanto a los actos sancionadores, como ya hemos visto, **se suspenden automáticamente en vía administrativa** en tanto que se resuelva la petición cautelar

⁵⁹⁸ Para RAMÓN CHAVES, parece un “trabalenguas” pero realmente viene a decir que la Administración no se ande con rodeos ni retórica jurídica: si se solicita la suspensión en vía económico-administrativa se produce la tregua automática y no puede mover ficha hasta que el Tribunal económico-administrativo desestime y notifique tal solicitud de suspensión (y a partir de entonces). Y así, el Supremo reconoció la particular nulidad de pleno derecho de la precipitada providencia de apremio y embargo. El problema como indica el citado autor, radica en el general desconocimiento de los particulares de esta doctrina ahora aflorada por el TS. RAMÓN CHAVES, J., Blog “*Cuando la Administración ejecuta sin haber resuelto la suspensión solicitada*”, ob. cit.

⁵⁹⁹ RAMÓN CHAVES, J., “*No hay vía de hecho si la Administración ejecuta sus actos suspendidos*”. Blog. Recuperado de <https://delajusticia.com/author/jrchaves>.

⁶⁰⁰ El mismo TS en la Sentencia de 28 de abril de 2014 (Recurso nº 4900/2011) antes citada, argumenta que el hecho de que la Administración no pueda iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos justifica el hecho de que el artículo 167.3 letra b) de la LGT, incluya como uno de los motivos tasados de oposición a la providencia de apremio la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

ante los Tribunales, pues la Administración no podrá ejecutarla en vía administrativa so pretexto de denegar expresamente la suspensión⁶⁰¹.

En definitiva, la doctrina del Alto Tribunal se confirma en la Sentencia del TS nº 1323/2017 de 19 Julio de 2017, Recurso 2731/2016 (ES:TS:2017:3183), en la que ante una providencia de apremio prematura, procede declarar como doctrina correcta la siguiente: hallándose pendiente de contestación o, en su caso, notificación de la contestación, una solicitud de suspensión de ejecución interesada con ocasión de la interposición de un recurso o reclamación, resolución planteada contra la liquidación de cuya ejecución se trata, no procede emitir la providencia de apremio sobre la deuda derivada de dicha liquidación (Fundamento de Derecho Segundo).

Finamente, en uno de sus últimos pronunciamientos en la materia, el TS en Sentencia de 27 de febrero de 2018, Recurso 170/2016 (ES:TS:2018:704), resuelve un supuesto de suspensión con garantías en vía de recurso de reposición, en el que se ofreció una garantía inmobiliaria, no contemplada en el artículo 224 de la LGT (aunque sí es una de las garantías admitidas para las reclamaciones económico-administrativas). El órgano de recaudación dictó la correspondiente providencia de apremio a pesar de no haber adoptado y notificado debidamente una resolución sobre dicha solicitud de suspensión. Ante dicha situación, a nuestro juicio, completamente trasladable a la vía económico-administrativa, el TS considera que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en, “determinar si, interesada por el obligado tributario la suspensión de la ejecución de la deuda que se le reclama, ya en la

⁶⁰¹ Tal y como precisó la STS de 2 de Diciembre de 2011, Recurso nº .508/2010 (ES:TS:2011:8226):

“En definitiva, la sanción impuesta no puede ejecutarse hasta que concluya la vía administrativa y no se interponga recurso contencioso-administrativo, (...) porque las sanciones administrativas se encuentran suspendidas por ministerio de la Ley (...). Esta medida cautelar fijada por la Ley alcanza hasta que se ponga fin a la vía administrativa, teniendo en cuenta que cuando se interpone recurso contencioso administrativo con petición cautelar esa suspensión se extiende, insistimos, hasta que el juez administrativo se pronuncie sobre la cautela solicitada.” (Fundamento de Derecho Tercero).

vía administrativa o económico- administrativa, ya en la jurisdiccional, puede la Administración iniciar el procedimiento de apremio sin que antes haya adoptado una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión. Ante lo expuesto, el Alto Tribunal considera que,

“cuando en vía de reposición se pretende una medida cautelar, como la suspensión, ajustada o no al elenco de garantías previstas en el artículo 224 LGT , su archivo - que ha de ser inmediato y debidamente notificado-, es el que permite abrir la vía de apremio, esto es, el que sustenta el efecto de que la solicitud se tenga por no presentada, pero tal consecuencia carece de razón de ser si se confunde el momento de resolver el recurso de reposición con el de proveer acerca de la solicitud cautelar, que es instrumental de la anterior, sobre el que ya no tendría sentido pronunciarse.

Las consecuencias adversas de ese proceder indebido debe afrontarlas la Administración con arreglo al principio jurídico general que impide a los sujetos de derecho beneficiarse de sus propias torpezas o incumplimientos (...).

Además, debe entenderse que la formulación en la vía económico-administrativa de una nueva petición de suspensión de la deuda, aun cuando se formule después de haberse dictado una providencia de apremio, impide el progreso y eficacia de ésta, condicionado a su notificación, hasta que tal solicitud se resuelva por el órgano revisor.” (...) Por tanto, *“...no puede la Administración iniciar la vía de apremio -ni aun notificar la resolución ya adoptada- hasta tanto no se haya producido una resolución, debidamente notificada, sobre la solicitud de suspensión, pues admitir lo contrario sería tanto como frustrar o cercenar toda posibilidad de adoptarla por el órgano competente para ello”.*

Lo anterior significa que, si la providencia de apremio se dictó con posterioridad a la fecha en que se solicitó la suspensión en fase ejecutiva, la consecuencia inmediata es la anulación de dicha providencia de apremio. Como veremos enseguida, ello supondría que

el artículo 46.2 in fine del RRVA, carecería de aplicación con la nueva doctrina del TS al no apreciarse diferencias prácticas si la solicitud se presenta en periodo voluntario o ejecutivo⁶⁰².

En cuanto a la doctrina administrativa, el TEAC recoge la postura del Alto Tribunal y que resulta pacífica en este ámbito. En este sentido procede referirse a la Resolución nº 0/00043/2016/00/00, Vocalía Undécima de fecha 27 de septiembre de 2018, que confirma la eficacia preventiva de la suspensión solicitada al estar pendiente de resolución el incidente de suspensión planteado contra la denegación de la solicitud. Aunque el supuesto se refiere a la suspensión cautelar de una deuda en período voluntario de pago prevista en el artículo 44.1 del RRVA, es decir, con prestación de garantías distintas a las previstas en el artículo 233.2 de la LGT, resulta esclarecedora sobre la improcedencia de la providencia de apremio dictada con anterioridad a que el órgano económico-administrativo resolviera sobre el incidente de suspensión.

Por tanto, resulta interesante resaltar de la citada Resolución del TEAC el obligado efecto suspensivo que tiene la medida cautelarísima prevista, tanto en dicho artículo 44.1 como en el supuesto del artículo 46.2 cuando se trata de la suspensión sin garantías.

Recordemos que, tanto en uno como en otro caso, el RRVA prevé la suspensión cautelar (o medida cautelarísima que hemos llamado) si al formularse la solicitud la deuda se hallaba en período voluntario de pago.

La diferencia entre ambos supuestos, es que contra la denegación de la suspensión ofreciendo otro tipo de garantías cabe abrir un incidente (artículo 44.5 del RRVA), mientras que en el caso de dispensa de garantía cabe un trámite previo a la decisión sobre la medida cautelar, que es la decisión sobre la admisión o no a trámite de la solicitud contra la cual no cabe recurso alguno.

⁶⁰² REMACHA SANTANDER, MIGUEL, “La suspensión en la vía económico-administrativa y su incidencia en los actos de carácter recaudatorio adoptados por la Administración tributaria”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446 (mayo 2020), pág.158.

El TEAC ya había adoptado dicho criterio con la Resolución n° 6638/2015/00/00 de 28 de junio de 2018, en la cual establecía un paralelismo entre ambas regulaciones en cuanto a la imposibilidad de iniciar el apremio en tanto no hubiere pronunciamiento sobre la solicitud de suspensión.

Según dicha Resolución, en el caso de la solicitud con dispensa total de garantía del artículo 46, si la sola petición de solicitud de la medida cautelar suspende la ejecutividad del acto tributario en vía voluntaria hasta que no se pronuncie el órgano de revisión, la Administración no puede adoptar ningún acto tendente al cobro de la deuda, debiendo esperar la Administración a la decisión del Tribunal sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión (Fundamento de Derecho Quinto). De la misma forma, en el caso de solicitarse la suspensión con ofrecimiento de otro tipo de garantías, al denegarse la medida cautelar cabe cuestión incidental, en cuyo caso el TEAC considera que,

“Y si bien es cierto que nada establece el citado artículo respecto de la suspensión cautelar durante la tramitación del incidente, teniendo en cuenta, primero, que la suspensión se solicitó en vía económico-administrativa; segundo, que el artículo 44.4 del RRVA prevé expresamente que dicha solicitud "suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación"; y tercero, que existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo señalando que "la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económico-administrativos", este Tribunal modificando el criterio mantenido hasta la fecha considera que la suspensión cautelar concedida con la solicitud de suspensión inicial del contribuyente, debe mantenerse hasta la resolución del incidente por el Tribunal Económico-Administrativo competente” (Fundamento de Derecho Sexto).

Hemos de tener en cuenta que la inexistencia de la fase admisión a trámite en la modalidad de suspensión con otro tipo de garantías conducía directamente a la resolución sobre la medida cautelar, mientras que en la suspensión sin garantías la admisión a trámite permitía mantener la suspensión cautelar hasta dicha resolución final.

Por ello, como acertadamente apunta el TEAC, *“No entenderlo así supondría, además de vulnerar el principio de tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución, poner en mejor lugar a quienes solicitan la suspensión sin aportación de garantía alguna (al amparo del artículo 46 del Reglamento), frente a quienes la solicitan aportando garantías (artículo 44 del Reglamento)”* (Fundamento de Derecho Sexto).

No obstante, el mismo TEAC parece ir más allá en la aplicación de esta doctrina del TS, **con la Resolución n° 00/02240/2017/00/00 de 22 de octubre de 2019, aun en el caso de solicitud de suspensión en período ejecutivo ante el Tribunal Económico-Administrativo.**

En efecto, se enjuiciaba un supuesto en el que la providencia de apremio que se impugnaba se había dictado y notificado con anterioridad a la fecha en que el Tribunal Económico-Administrativo procediera a denegar la solicitud de suspensión de la liquidación planteada por la interesada, habiéndose presentado ésta cuando la deuda ya estaba en período recaudatorio ejecutivo.

Con independencia de que el artículo 46.2 del RRVA, no impidiera que la Administración pudiera continuar con sus actuaciones ejecutivas, lo cierto es que el TEAC fija el siguiente criterio:

“Si bien la solicitud de suspensión se presentó cuando la deuda ya se encontraba en período ejecutivo, la providencia de apremio dictada y notificada con anterioridad a la fecha en que el Tribunal procediera a la denegación de la suspensión supone que la providencia de apremio dictada es improcedente y debe acordarse su anulación”.

Aun teniendo en cuenta que se trata de un criterio que el mismo órgano se encarga de expresar que aún no es reiterado y que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT, lo novedoso de la resolución del TEAC es que **considera aplicable la doctrina que acabamos de exponer del TS por Sentencia de 28 de abril de 2014, ratificada en Sentencia de 27 de febrero de 2018 (Recurso n° 170/2016,**

ES:TS:2018:704), aun al supuesto en que la deuda ya estuviera en ejecutiva al solicitarse la suspensión⁶⁰³.

Lo cierto es que el TEAC no ve inconveniente en hacer de la misma condición a quien dejó pasar el plazo de pago en voluntario de la deuda frente al deudor en voluntaria, ya que hace primar por encima de cualquier otra consideración el hecho de la imposibilidad de dictar y notificar la Providencia de Apremio con anterioridad a la fecha en que se procediese a denegar la solicitud de suspensión de la liquidación planteada por la interesada.

Como se verá enseguida, existen opiniones, entre ellas la nuestra, favorables a la extensión de la suspensión cautelar también al supuesto de que la deuda estuviera en período ejecutivo, lo cual creemos que está detrás del criterio expresado en la meritada Resolución del TEAC.

En definitiva, se trata de una situación, la de la ejecución de la deuda anterior a la resolución sobre la concesión o no de la suspensión, que afecta directamente al derecho a “la tutela judicial efectiva” de los contribuyentes del artículo 24 de la CE, que ven como su patrimonio es apremiado, embargado y subastado sin que exista la posibilidad de una acción judicial que evite cautelarmente tal situación, hasta que exista sentencia judicial firme sobre el acto tributario impugnado sin garantía.

⁶⁰³ Creemos que el TEAC se apoyaría en dicha Sentencia de 27 de febrero de 2018, en la que el TS consideró que, en tanto hubiera pronunciamiento sobre la medida cautelar no podía la Administración iniciar la vía de apremio, **ni aun notificar la resolución ya adoptada**, es decir, aun en el supuesto de que la providencia de apremio hubiera sido ya dictada antes de solicitarse. Para REMACHA SANTANDER, dicha doctrina puede dar lugar a “situaciones abusivas por las que los obligados tributarios soliciten reiteradamente la suspensión del procedimiento recaudatorio a sabiendas de que, aunque se inadmitiera a trámite tal solicitud con posterioridad por los órganos económico-administrativos por no haberse ni siquiera acreditado los perjuicios de difícil o imposible reparación o bien no haberse presentado las oportunas garantías, tal solicitud habría impedido que la Administración tributaria hubiera podido continuar con la ejecución de los bienes y derechos del deudor”. REMACHA SANTANDER, M., “La suspensión en la vía económico-administrativa y su incidencia en los actos de carácter recaudatorio adoptados por la Administración tributaria”, ob. cit., pág.158.

Creemos que, además de vaciar de contenido el derecho fundamental citado, tal y como expresa SANTAMARÍA PASTOR, esta situación de ejecución inmediata pone en serias dudas la propia credibilidad de los ciudadanos hacia la efectividad de la jurisdicción contencioso-administrativa: “es literalmente imposible pretender convencer a un ciudadano de que someta su conflicto con la Administración al cauce imparcial y pacificador de la jurisdicción contenciosa, si entre tanto la Administración tiene las manos libres para consumar todos los efectos del acto impugnado; sencillamente es algo que nadie puede explicar razonablemente”⁶⁰⁴.

A este respecto, ya hemos analizado profusamente en el proceso de la constitucionalización de las medidas cautelares, cual es la doctrina del TC sobre el derecho a la suspensión del acto administrativo visto desde el prisma del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Pero en lo que ahora nos interesa hemos de articular dicha doctrina en dos ejes básicos:

El primero de ellos que el derecho a la tutela judicial efectiva implica, no sólo que los ciudadanos pueden acudir a los Tribunales para impugnar los actos de la Administración, sino **también conlleva el derecho a obtener un pronunciamiento sobre la ejecutividad o la suspensión de los mismos** (STC 76/1992, de 14 de mayo FJ 3).

En segundo lugar, una vez que el órgano judicial competente se pronuncie sobre la suspensión o no de la ejecutividad del acto, los demás órganos, sean administrativos o sean de otro orden jurisdiccional distinto, no podrán resolver ya sobre tal pretensión. Lo contrario convertiría en ilusoria, ineficaz y vacía de contenido la tutela que pudiera dispensar éste. **Lo cual significa la presencia del *periculum in mora* como fundamento de la imposibilidad de ejecutar el acto antes de tomarse la decisión sobre suspender la deuda.**

⁶⁰⁴ SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”, ob. cit., pág. 1610.

En caso contrario la Administración se habría convertido en Juez (STC 76/1992, FJ 3).

Por todo lo anterior, **no sólo por problemas prácticos de gestión recaudatoria, sino por salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva se deduce la conveniencia de extender la suspensión cautelar también al supuesto de que la deuda estuviera en período ejecutivo.**

A lo que se une lo dispuesto en el ya citado artículo 46.2, in fine del RRVA que admite la anulación de las actuaciones recaudatorias efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite⁶⁰⁵.

A modo de reflexión final, la suspensión cautelar como expresión del derecho fundamental del artículo 24 de la CE del que la justicia cautelar es deudora, da cumplimiento al principio que la sustenta como el *periculum in mora*. La figura de la medida cautelarísima contribuye a avanzar hacia una mayor igualdad de armas y equilibrio en la relación jurídico-administrativa al amparo de un criterio que, no obstante, no es el dominante en el régimen cautelar en vía administrativa como sí lo es en vía jurisdiccional. Es loable que dicho principio sea impuesto a la Administración a través de esta medida cautelarísima cuando la impugnación se produce ante ella, habida cuenta de la costumbre en la demora de la tramitación de los procedimientos en detrimento de los derechos del particular y de la efectividad del derecho a la tutela judicial en su más amplio sentido.

Por otro lado, el carácter objetivo y automático del requisito sobre la situación de la deuda puede parecer lógico cuando de la vía administrativa se trata, dejando el requisito

⁶⁰⁵ RUIZ TOLEDANO, I., “*El nuevo régimen de revisión comentado*”, ob. cit., págs. 682 y ss. AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., págs. 1212-1213 y 1236.

Para CALVO VÉRGEZ, “*Con carácter general la solicitud de suspensión de una deuda en esa vía se entiende concedida preventivamente hasta que el órgano competente resuelva sobre la concesión y denegación*”. CALVO VÉRGEZ, J. “*La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial*”, ob. cit. pág. 18.

de la valoración de la urgencia a la vía contencioso-administrativa y a la decisión del juez.

Ahora bien, no sólo existen quiebras no justificadas en la aplicación práctica de la medida cautelar por la Administración, sino que la limitación de la medida a las deudas en período recaudatorio voluntario creemos que puede suponer un paso atrás hacia ese equilibrio en la relación jurídico-administrativa e igualdad de armas que en el fondo se persigue con dichas medidas⁶⁰⁶.

D.) Trámite de admisión de la solicitud.

La fase intermedia de admisión a trámite constituye a nuestro juicio el verdadero “nudo gordiano” del procedimiento de suspensión sin garantías en vía económico-administrativa. Y ello, habida cuenta de la trascendencia otorgada por el legislador como filtro previo de la solicitud, lo cual, unido a una, a veces confusa redacción normativa, es aprovechado en la práctica de forma inadecuada por los órganos económico-administrativos para impedir continuar el procedimiento hasta la resolución final sobre la suspensión.

Y el primer trámite previsto sobre la subsanación de la solicitud ya plantea la cuestión relativa a la necesidad de acreditación de los perjuicios cuya falta resultaría insubsanable.

⁶⁰⁶ GÓMEZ TABOADA considera que no éste un debate menor, que incluso podría ir más allá del ámbito de actos de contenido económico. En efecto, se trata de evaluar si el derecho del administrado a que la Administración no prosiga sus actuaciones en tanto se resuelve su petición de suspensión sólo opera cuando se trata de un acto liquidatorio o recaudatorio, sin que en cambio pueda operar ante otro tipo de actos administrativos, (por ejemplo, una obligación de hacer para la Administración como es la retroacción de actuaciones).

En definitiva, como considera GÓMEZ TABOADA, cabe preguntarse si en realidad pueden existir ámbitos ajenos al control judicial de la actividad administrativa del artículo 106.1 de la CE, y, por ende, a la tutela cautelar como garantía para la protección jurisdiccional de los derechos e intereses. GÓMEZ TABOADA, J., “Suspensión cautelarísima: toquemos madera”, ob. cit., págs. 184-185.

1.) Subsanación de la solicitud.

En concreto, respecto a la modalidad de suspensión sin garantías que aquí interesa, el artículo 46.3 del RRVA admite en primer lugar, la subsanación por defectos formales relativos al contenido de la solicitud de la suspensión.

Asimismo, el artículo 2.1 del RRVA establece los extremos que ha contener la solicitud, todos ellos referidos a requisitos formales de identificación del reclamante, órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento y acto administrativo o actuación que se impugna, etc.

Pero en este punto debemos advertir que la letra f) del citado precepto incluye también como contenido de toda solicitud *“Cualquier otro establecido en la normativa aplicable”*⁶⁰⁷.

Por su parte el apartado 2 del citado precepto dispone que, *“Si la solicitud o el escrito de iniciación no reúne los requisitos que señala el apartado anterior, y sin perjuicio de las normas especiales de subsanación contenidas en este reglamento, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito”*⁶⁰⁸.

⁶⁰⁷ Hemos de colegir que la expresión “cualquier otro” extremo, en el caso que nos ocupa de suspensión sin garantías, se refiere a la obligada acreditación documental de los perjuicios de imposible o difícil reparación o errores materiales, teniendo en cuenta además que no se especifica cuál se consideraría válida a estos efectos. GÓMEZ TABOADA, J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob. cit., pág. 5.

⁶⁰⁸ A estos efectos, en la regulación anterior de la suspensión en vía económico-administrativa y refiriéndose, en particular, al artículo 76.6 del RPREA de 1996, no se preveía trámite alguno de subsanación. Y ello era así, hasta el punto de que dicho precepto contemplaba la posibilidad de que el Tribunal económico-administrativo que conociera de la reclamación contra el acto que pretendiera suspenderse, pudiera rechazar la admisión a trámite de la solicitud de suspensión cuando no se adjuntase documento alguno en acreditación de lo alegado o cuando los documentos que adjuntase no se refiriesen a tal acreditación. Y siendo los artículos 76 y 77 RPREA de 1996, normas especiales de aplicación preferente

De lo anterior se deduciría algo ya apuntado en un apartado anterior, y es que el trámite de subsanación en principio se limitaría al cumplimiento de requisitos meramente formales de la solicitud del artículo 2.1 del RRVA, y cuyo incumplimiento o desatención sí que podría dar lugar al archivo de la solicitud.

Ahora bien, también es cierto que la referencia tan genérica del artículo 2.1, letra f) que antes hemos visto sobre cualquier extremo exigido en la normativa aplicable, significa además que, junto a los requisitos meramente formales del artículo 2.1 se introduce de forma indirecta la obligación de que en la solicitud se justifiquen y acrediten los perjuicios de imposible o difícil reparación o el error material, siempre que la modalidad de suspensión fuera sin garantía. Lo cual es un paso cualitativo en la mera exigencia de requisitos formales, de por sí subsanables, para introducir uno que no sólo es insubsanable, como luego veremos, sino que directamente sería motivo de inadmisión a trámite de la solicitud.

Por ello, y al margen de los defectos formales subsanables por naturaleza, debemos acudir de forma indirecta al artículo 40 del RRVA sobre lo que debe considerarse imprescindible de la solicitud.

En primer lugar y siguiendo dicho precepto, ya hemos anticipado que la solicitud de suspensión debe estar vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a dicha solicitud. De ahí, que el incumplimiento de dicho extremo dará lugar a la carencia de eficacia, y, además sin necesidad de acuerdo expreso de inadmisión (artículo 40.1 in fine del RRVA e idénticos términos el apartado Cuarto 4.2.2 de la RSEH).

en materia de suspensión del acto impugnado que no contemplan supuesto alguno, ni concreto ni genérico, de subsanación de defectos, ello excluiría de por sí la existencia de indefensión. Así se pronunciaba la Sentencia del TS de 19 de mayo de 2011, Recurso nº 1673/2007, (ES:TS:2011:3722), en su Fundamento Jurídico Tercero.

En segundo lugar, y de forma inexcusable (artículo 40.2 referidos a las letras c) y d) del RRVA deberá aportarse necesariamente la documentación justificativa, bien de los perjuicios de imposible o difícil reparación como de la existencia de error material, aritmético o de hecho. Ahora bien, hemos de recordar que estamos, si quiera, en un trámite preliminar del procedimiento que apenas abre la puerta a la fase de admisión, bastando, con que se apuntaran indicios de la concurrencia de dichos perjuicios en la documentación aportada para entender admitida a trámite la solicitud. A sensu contrario, la falta de aportación de dicha documentación daría lugar a un defecto insubsanable⁶⁰⁹.

En este punto debemos coincidir con la postura mantenida por GÓMEZ TABOADA al hablar sobre los únicos supuestos que, a su juicio, no admiten la apertura del trámite de subsanación por el órgano económico-administrativo. Por un lado, estarían los casos en los que la solicitud no está vinculada a ninguna reclamación anterior o simultánea, causa de fulminante inadmisión sin necesidad siquiera de notificar acuerdo alguno en tal sentido. Por otro lado, y de forma tautológica, cuando la petición inicial hubiera incluido todos los requisitos, (incluida la aportación de la documentación acreditativa de los perjuicios o del error material), hace del todo innecesaria toda subsanación.

A continuación, el autor citado afirma que, “fuera de estos dos supuestos – por su naturaleza, además excluyentes--..., el TEA siempre y en todo caso deberá abrir el trámite de subsanación antes de adoptar una decisión de inadmisión⁶¹⁰”.

⁶⁰⁹ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob.cit., págs. 1215-1216.

⁶¹⁰ GÓMEZ TABOADA, J., De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob.cit., pág. 4.

Ello, además viene avalado por la literalidad del apartado Cuarto 4.2 de la RSEH:

“4.2.2 La solicitud de suspensión que no esté vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a dicha solicitud carecerá de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión.

4.2.3 Cuando se advierta la existencia de defectos distintos del indicado en el número anterior, ya sea en la solicitud o en la documentación que lo acompañe, se requerirá al interesado para que proceda a su subsanación en un plazo máximo de 10 días, contados desde el día siguiente al de la notificación

2.) Supuestos normativos de admisión/inadmisión de la solicitud.

A la vista de lo anterior, y avanzando en este profuso iter procedimental, procede relacionar los supuestos que darían lugar finalmente a la admisión o no de la solicitud de suspensión. Y así, el artículo 46.4 del RRVA, (apartado Cuarto 4.2 de la RSEH), establece que:

4. Subsanaos los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho (...).

La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente”.

Tras analizar toda la normativa procedimental expuesta hasta la fase de admisión a trámite de la solicitud, para GÓMEZ TABOADA la inadmisión sólo cabría en los siguientes supuestos⁶¹¹:

- Que se trate de una petición de suspensión no vinculada a la reclamación, supuesto evidente y que no admite duda alguna, en tanto que es necesaria la impugnación

del requerimiento, indicando al interesado que la falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones, y se tendrá por no presentada la solicitud”.

⁶¹¹ GÓMEZ TABOADA, J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob.cit., pág. 4.

concreta de una deuda para poder sostener la petición de la suspensión de su ejecución, siendo su consecuencia directa la inadmisión sin precisar si quiera acuerdo expreso (algo que ya hemos dicho que sí nos ofrece algunas dudas).

- Que no se cumplimente en plazo el trámite de subsanación concedido, en los supuestos que acabamos de ver en el apartado anterior.
- Que, a pesar de atenderse en plazo al requerimiento de subsanación de la solicitud, se considere por el órgano decisor que no se han subsanado los defectos en los que incurriera dicha solicitud.
- Finalmente añadiríamos como supuesto de inadmisión no sujeto a subsanación el hecho de no aportar documentación alguna que acredite, al menos indiciariamente, los perjuicios de imposible o difícil reparación en los que el particular ampare su solicitud de suspensión sin garantías.

A la vista la normativa reglamentaria transcrita, y tras expresar nuestras reticencias a ciertos aspectos de la regulación del procedimiento de suspensión sin garantías en vía económico-administrativa, debemos continuar destacando la cierta complejidad de la dicha regulación de la admisión a trámite de la solicitud. O, mejor dicho, a la interpretación por parte de la Administración y de la doctrina jurisprudencial han hecho de los términos literales con los que se introdujo esta fase procedimental por el legislador. Debemos adelantar el uso abusivo realizado comúnmente por la Administración de una interpretación interesada de los requisitos exigidos al particular, confundiendo aquéllos meramente formales con los verdaderamente sustantivos, llegando pues a vaciar de contenido la existencia de esta fase como enseguida comprobaremos. Y para evitar esa deriva administrativa (siendo el TEAC uno de sus artífices de esta interpretación pro-Administración) ha tenido que salir al paso la doctrina jurisprudencial del TS, a fin de dotar de algún significado al trámite de admisión de la solicitud de la suspensión sin garantías.

En efecto, en un principio, podría mantenerse el cierto confucionismo que puede crear la fase intermedia en el procedimiento de suspensión sin garantías en vía económico-administrativa, cuando los objetivos de la misma claramente son cumplidos con la adopción de la medida cautelar de suspensión de la deuda si ésta estaba en voluntaria al presentarse la solicitud (y que debería extenderse si estuviera en ejecutiva), tal y como hemos expuesto en el apartado anterior.

Sin embargo, sí existe un argumento para justificar la existencia de esta fase que dilata un procedimiento que debe caracterizarse por su celeridad, y lo encontramos en la improcedencia de declarar la inadmisión en caso de presentarse documentación de la que se desprendan, tan solo indicios de la existencia de los perjuicios.

Es decir, esta fase tendría como fin desligar las meras solicitudes de suspensión sin garantías que sólo aluden a los perjuicios sin aportar documentación alguna y respecto a las que procedería directamente la inadmisión, de aquellas solicitudes en las que sí se adjunta documentación y que no permiten ser inadmitidas, a reserva de un posterior estudio sobre su procedencia en la siguiente fase de concesión o no de la suspensión.

Por tanto, como su propio nombre indica, la fase de admisión a trámite debería limitarse al examen del cumplimiento de requisitos formales relacionados con el contenido de la solicitud y la mera comprobación de que, al menos, se aporta cierta documentación que a juicio del solicitante podría constituir indicio probatorio de los perjuicios o del error material. Pero limitándose a dar cuenta de su aportación, sin entrar en más valoraciones de fondo, por lo que no cabría inadmitir directamente la solicitud en caso de presentarse documentación cuyo examen daría lugar a la estimación o no de la suspensión, pero ya en la siguiente fase. A ello dedicamos los siguientes apartados.

3.) Inadmisión por falta de presentación de documentación. Requisito no subsanable.

En cuanto a la falta de acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, ya hemos comentado el cambio jurisprudencial sobre la traslación de la carga de la prueba de los perjuicios de difícil o imposible reparación de la Administración al particular.

Es el momento de recordar lo dispuesto en el artículo 40.2, letra c) del RRVA que exige que la solicitud venga acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de forma obligatoria, cuando la solicitud se basara en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, de la documentación acreditativa de dicha circunstancia.

En este punto nos vamos a centrar en la falta de aportación de documentación alguna acreditativa de los perjuicios, frente al déficit probatorio de los mismos a la vista de la documentación aportada, (supuesto estudiado en el siguiente apartado).

En este punto, debemos referirnos a la Sentencia del TS de 18 de julio de 2011, Recurso de casación número 2790/2009 (ES:TS:2011:5033), posteriormente citada por sucesivos pronunciamientos en la materia. En dicho procedimiento se resolvía el caso de una entidad bancaria reclamante que solicitó la suspensión de un requerimiento de información tributaria, sin concretar “los perjuicios de difícil o imposible reparación necesarios para que la pretensión de suspensión pudiera ser admitida a trámite”. El Alto Tribunal, considerando que la justificación de la medida cautelar radicaba en los perjuicios de imposible o difícil reparación, *“la ausencia de este presupuesto fue la razón por la que no se le dio trámite y se rechazó la solicitud de la entidad recurrente, motivo*

de la decisión que [en tales circunstancias, podemos añadir ahora] dista mucho de ser una simple cuestión formal subsanable” (FJ 2º)⁶¹².

Por tanto, la existencia de tales perjuicios deberá ser acompañada de la presentación de documentación que, a juicio de la solicitante pudiera probar dichos daños aun de forma indiciaria. La falta de presentación de documentación o alegación para acreditar siquiera indiciariamente por parte del interesado de los requisitos exigibles para obtener la suspensión sin garantía, impedirá su obtención⁶¹³.

Por tanto, coincidimos con GÓMEZ TABOADA⁶¹⁴ en el sentido de que, la inadmisión exigiría que fuera tan evidente la inexistencia de perjuicios de imposible o difícil reparación

⁶¹² Por su parte, y en la misma línea, la Sentencia del TSJ de Madrid de 24 de mayo de 2011, Recurso nº 251/2008 (ES:TSJM:2011:9767) es clara al disponer que:

“(…) En consecuencia, la subsanación sólo procede ante el incumplimiento de los requisitos formales de la solicitud enumerados en el apartado 1 del art. 2, y no a otras condiciones. Dado que en este caso el contribuyente solicitó la suspensión al amparo de los arts. 39.2.b) y 46 del Reglamento, esto es, porque la ejecución del acto produciría perjuicios de imposible reparación, tendría que haber efectuado en la solicitud o en la documentación a ella acompañada, la acreditación de dicha circunstancia por exigirlo el art. 40.2 c). El TEAR no estaba obligado a requerir la subsanación del defecto de falta de acreditación de los perjuicios alegados, porque se trataba de un requisito atinente al fondo de su pretensión de suspensión al que en ningún momento se alude en el art. 2.2 del Reglamento.” (Fundamento de Derecho Segundo).

En cuanto al doctrina administrativa, tal y como establece la Resolución 00/4373/2011 del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de diciembre de 2011 en la que una Corporación Local impugnaba en vía administrativa una liquidación practicada por un Organismo Público Estatal, y en la que ni siquiera se alegan los perjuicios:

“En el presente caso, la reclamante se limita a solicitar la suspensión del acto sin efectuar alegación alguna sobre los perjuicios de imposible o difícil reparación que de la ejecución del acto impugnado pudieran derivarse, siendo además este un defecto u omisión no subsanable de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, manifestada en sus Sentencias de 19 de mayo de 2011 (rec. 1673/2007) y 18 de julio de 2011 (rec. 2790/2009) y dado que no se ha incurrido en error material, de hecho, o aritmético no es posible proceder a la suspensión, ya que no hay motivo para sustentarla.” (Fundamento de Derecho Tercero).

⁶¹³ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob.cit., págs. 1205-1206.

⁶¹⁴ GÓMEZ TABOADA, J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob. cit., pág. 6.

derivados del pago de la deuda para el solicitante, que no procediera entrar en juicio de valor alguno sobre la intensidad de aquéllos y sobre la situación patrimonial del reclamante.

Nosotros equiparamos esa palmaria, notoria y manifiesta inexistencia de perjuicios de imposible o difícil reparación a la ausencia de documentación aportada por el solicitante, que suele ser el caso más frecuente cuando se solicita la suspensión sin garantías en base a dicho supuesto⁶¹⁵.

Por otro lado, también debe valorarse en esta fase procedimental **el posible abuso de derecho de los administrados al solicitar la apertura de la vía cautelar sin garantías**, tan sólo con la mención de los perjuicios de imposible o difícil reparación, pero sin aportación de documentación alguna y sin el más mínimo indicio de los mismos.

Los fines meramente dilatorios en la ejecución del acto impugnado que encierra dicha conducta, nada infrecuente por otra parte, no quedarían amparados por el derecho a la tutela judicial efectiva del solicitante⁶¹⁶.

⁶¹⁵ Cabría incluso ir más allá de GÓMEZ TABOADA, en el sentido de que, entrar a apreciar la existencia de indicios de esos perjuicios nos aproxima peligrosamente a la valoración, aunque sea superficial, de la existencia de los mismos, actividad reservada no a este simple trámite de admisión a trámite de la solicitud. Sin embargo, también es cierto que ese fino filtro puede resultar necesario para descartar aquella documentación totalmente irrelevante o a todas luces inoperante a efectos de convencer al órgano decisor sobre unos posibles perjuicios irreparables o errores materiales.

⁶¹⁶ A este respecto, el TC en Sentencia nº 140/2016, de 21 de julio de 2016, (Rec. 973/2013), al valorar la exigencia y cuantía de las tasas judiciales partía de la Memoria del Ministerio de Justicia sobre el análisis de impacto normativo de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia, según la cual:

"es preciso racionalizar el uso de los medios y buscar la máxima eficacia de los mismos, evitando situaciones de abuso constatables generadas por aquellos que litigan, no buscando un[a] justa tutela de sus derechos, sino ventajas indebidas e ilegítimas al abrigo de nuestra normativa procesal, retrasando la respuesta de los Tribunales".

Continúa el TC diciendo que:

*"De los pasajes que se reproducen de la Memoria, se extrae que la racionalización de la Justicia va referida a evitar la interposición de recursos infundados (se habla de la segunda instancia, pero lógicamente también comprende aquellos recursos extraordinarios a los que grava la norma) para dilatar el cumplimiento de resoluciones judiciales de condena. El fin perseguido es, por tanto, atajar una patología concreta, la del **abuso del derecho al recurso al ser utilizado éste como táctica***

De la misma forma que abogamos por el deseable equilibrio en la relación jurídico-administrativa en el ámbito de la justicia cautelar, desfavorable casi siempre al particular, también hemos de hacernos eco de que, el criterio de buena fe en las relaciones jurídicas administración-ciudadano se basa en la protección de la confianza y en la coherencia del comportamiento en las relaciones humanas y negociales. Difícilmente podemos invocar una igualdad de armas con la Administración, cuando el particular actúa en abuso de derecho al presentar una solicitud de suspensión sin garantías a veces, sin tan siquiera alegar y menos aportar indicio alguno de los perjuicios de imposible o difícil reparación, en una táctica claramente dilatoria de la ejecución del acto administrativo.

4.) Admisión por presentación de documentación sobre los perjuicios.

Cuestión muy distinta a la estudiada es si el órgano económico-administrativo puede inadmitir la solicitud sin entrar en el fondo de la misma sólo por considerar que la documentación aportada no acredita los perjuicios de imposible o difícil reparación, o, si dicha valoración ha de hacerse en el siguiente trámite de concesión o no de la suspensión.

dilatoria , (...) tenemos dicho que uno de los límites al ejercicio de todo derecho fundamental viene dado, justamente, por su abuso o exlimitación (SSTC 284/2005, de 7 de noviembre, FFJJ 3 y 4) , y 193/2011, de 12 de diciembre, FJ 3; y 24/2015, de 16 de febrero, FJ 2)” (Fundamento de Derecho Séptimo).

El TC termina reconociendo que, “...uno de los fines limitativos del derecho de acceso tanto a la jurisdicción como al recurso, sea el de la prevención o disuasión de comportamientos abusivos en su ejercicio.” (Fundamento de Derecho Séptimo).

Finalmente, podemos encontrar una sanción paralela a las conductas dilatorias en el artículo 51.1 del RRVA al regular la condena en costas en vía económico-administrativa, " cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental. En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria“.

La respuesta a nuestro juicio debería ser la segunda, en primer lugar, por lo ya apuntado al examinar la carga de la prueba de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Al comentar el Auto del TSJ de Cataluña de 25 de noviembre de 1996 decíamos que, en el peor de los casos para el particular bastaría la prueba indiciaria o la aportación de mínima documentación para, al menos, admitirse directamente la solicitud de suspensión, habida cuenta de que el examen de su procedencia a través de lo aportado correspondería a la fase siguiente de adopción de la decisión por el Tribunal.

De lo anterior se deriva que la normativa reglamentaria del RRVA pretende ser clara en la diferenciación de ambos trámites procedimentales, el de admisión y el de resolución sobre la suspensión. De forma que, con más o menos acierto el legislador ha decidido de forma expresa introducir el trámite previo de la admisión o no de la solicitud a fin de preservar el derecho de defensa del particular y el *periculum in mora* (no perder la finalidad legítima del recurso con demoras injustificadas de la Administración al resolver).

Pero dicho lo anterior, es el propio legislador el que parece no haber diferenciado adecuadamente las dos fases de admisión y resolución de la solicitud. Por un lado, crea la fase de admisión para evitar que la demora en la fase de resolución pueda perjudicar la finalidad del recurso. Por otro lado, en su intención de no demorar el asunto parece posibilitar que se finiquite directamente adelantando el juicio de valor sobre la documentación aportada, mejor o peor, pero que creemos que no merece un juicio terminante de inadmisión sino de valoración ya en la fase de resolución.

En efecto, ya hemos apuntado la crítica al legislador en su equívoca redacción del artículo 46.4 del RRVA antes citado, en la que parece que, **a pesar de aportar documentación sobre los perjuicios, cabe inadmitir directamente si no se considera suficiente para acreditar los indicios de tales perjuicios, postura inaceptable por la doctrina jurisprudencial.**

El legislador parece reconocer al órgano económico-administrativo la posibilidad de anticipar su juicio valorativo que corresponde a la siguiente fase que el propio legislador

ha diseñado. ¿A qué documentación se refiere, a la ya preexistente en el expediente o a la presentada *ad quo* por el particular juntamente con su solicitud de suspensión?. Si se refiere a toda la documentación del expediente no tendría sentido, ya que hasta este momento en que se abre la pieza de suspensión no ha habido necesidad de acreditar tal extremo de los perjuicios y nada por tanto se le ha exigido en ese sentido. Si se refiere, como parece entonces, a la documentación aportada de forma expresa con la solicitud de suspensión, no cabe anticipar dicho juicio en esta fase del procedimiento, ya que sería el propio legislador el que estaría anulando la propia disposición adoptada en favor del particular al crear la fase de admisión, la cual en este caso carecería de sentido pudiéndose pasar directamente a la fase de resolución concediendo o no la suspensión.

Creemos que podría existir cierta extralimitación reglamentaria del artículo 46.4 del RRVA y de su reproducción en el Apartado Cuarto 4.2.4 de la RSEH al decretar directamente la inadmisión si, a juicio del órgano económico-administrativo, la documentación incorporada al expediente no es suficiente para convencerle de la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de simple hecho.

Entendemos que, en todo caso, el supuesto que ha querido contemplar el legislador en dicho precepto es aquél en el que, como antes comentamos, **fuera notoria y manifiesta la existencia de siquiera indicios de los perjuicios de imposible o difícil reparación en base a la documentación aportada por el solicitante**. Pero fuera de estos casos extremos, cualquier otro juicio de valoración ha de quedar para la siguiente fase de resolución.

En definitiva, una cosa es que la diferenciación de fases, a pesar de sus desventajas prácticas y de gestión, pueda coadyuvar al derecho a la defensa del particular. Pero otra cosa muy distinta es que en este trámite de admisión se haya de **requerir al solicitante para que subsane la deficiente justificación de la existencia de tales perjuicios, ya que supondría ni más ni menos que adelantar el juicio reservado al segundo trámite**

de resolución de la solicitud de suspensión por perjuicios de imposible o difícil reparación.

A nuestro juicio la solución debería ser admitir la solicitud con la mera aportación de la documentación, sin valorar en este trámite la procedencia o no de la acreditación de los perjuicios, y sin necesidad de acudir al requerimiento de subsanación de la solicitud del artículo 2 del RRVA, realmente pensado para otro tipo de supuestos relacionados con deficiencias formales y que no requieren entrar en el fondo de la cuestión.

Lo contrario supondría a nuestro juicio una quiebra en el equilibrio entre las partes y de la igualdad de armas en la relación jurídico-tributaria. Una apresurada inadmisión en una fase que no corresponde del procedimiento supondría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva al ver que la solicitud se archiva sin entrar en el fondo de lo requerido anticipándose a la fase de decisión.

Además, la solución propuesta es menos lesiva para el particular desde el punto de vista meramente recaudatorio de la deuda principal, lo que abunda en la efectividad de su derecho a la tutela judicial al ejercitar su acción de solicitar la suspensión sin garantías.

En efecto, como apunta GÓMEZ TABOADA la diferencia entre inadmisión y desestimación no es puramente conceptual, sobre todo desde el punto de vista recaudatorio. Y así, la inadmisión al presuponer que la solicitud de suspensión nunca se ha presentado, abre directamente la puerta a la actuación ejecutiva de la Administración (con sus consiguientes recargos e, incluso, embargos); por el contrario, la desestimación, conlleva la reapertura de un nuevo plazo voluntario acompañado solamente de los intereses de demora devengados desde el vencimiento del primitivo⁶¹⁷.

⁶¹⁷ GÓMEZ TABOADA, J., “La STS de 21/12/2017: un nuevo escenario en la suspensión”, ob. cit., pág. 1.

El concepto jurídico indeterminado puede crear incertidumbre cuando ha de ser articulado desde el ámbito probatorio. Pero mayor inseguridad provoca, a nuestro juicio, la inclusión del término “indicios”, por las importantes consecuencias prácticas que lleva su aplicación en la casuística que se plantea con cada solicitud presentada. En honor a la verdad ya hemos apuntado que este régimen es heredado en gran parte por el RPREA de 1996.

Volviendo a la acreditación de los perjuicios, puede admitirse que el Tribunal valore, como señala el propio artículo 46.4, **si el solicitante aporta con su escrito documentos de los que se pueda deducir, como mínimo, la existencia, aunque sea únicamente de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación, determinantes de la admisión a trámite de la solicitud.**

En este punto debemos referirnos a la Sentencia del TS de 20 de noviembre de 2014, Recurso nº 4341/2012 (ES:TS:2014:4685), la cual ya precisaba que los artículos 233 de la LGT y artículo 46 del RRVA distinguen la fase de admisión de la solicitud en la que procede exclusivamente examinar la documentación aportada para valorar sobre la existencia de indicios razonables de las circunstancias alegadas que determinasen, sin entrar sobre la procedencia de la suspensión. Y ello porque el análisis de los requisitos y efectos de la suspensión no resultan de aplicación a los efectos de la mera admisión o no a trámite de la solicitud.

En esta fase de admisión o no de la solicitud en base a los indicios de los perjuicios, el debate debe centrarse en examinar su existe apariencia razonable de daños de imposible o difícil reparación (a lo que habría que añadir los indicios de error material o de simple hecho), atendiendo a la documentación incorporada al expediente, y no debe detenerse en el deber de la recurrente de acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación

De esta forma, la inadmisión anticipada actuaría como una barrera injustificada que desincentivaría la solicitud de suspensión sin garantía, por el riesgo de que esa solicitud podría conducir a un inevitable devengo de recargos del período ejecutivo.

derivados de la ejecución de la deuda tributaria, puesto que es trasladar el debate a un momento posterior, el de la decisión de la suspensión sin garantía⁶¹⁸.

Por todo lo expuesto, la inadmisión de la solicitud ante tales indicios es anulable y conlleva la retroacción de las actuaciones para que el Tribunal Económico-administrativo la admita y decida posteriormente sobre la suspensión⁶¹⁹.

De la misma forma, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2011, Recurso nº 384/2008 (ES:AN:2011:4375) ya había considerado que es distinto el juicio o valoración de la documentación aportada a efectos de la fase de resolución del incidente, ya sea para conceder o para denegar la suspensión, que la simple admisión a trámite de la solicitud⁶²⁰. En este caso concreto, la prueba ofrecida por el recurrente y admitida por la Sala se dirigía a la demostración de la imposibilidad de obtener aval bancario y de la insuficiencia patrimonial del recurrente, en base a lo que se desprendía de la Cuenta de Resultados y del Informe de Auditoría; de esta forma, decía la Sala, se colmaban las exigencias de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación”.

⁶¹⁸ En el Fundamento de Derecho Cuarto de esta STS de 20-11-2014, se establece de forma expresa **la distinción entre la admisión y la concesión:**

“... (...) En las previsiones del artº 233 de la Ley 58/2003 y 46 del Real Decreto 520/2005, claramente se distingue ambos trámites, y es evidente que dicha diferenciación posee también carácter sustantivo, pues no cabe duplicar un mismo trámite, por tanto la valoración de que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación habrá de hacerse en el momento procedimental dispuesto para ello, respecto de la simple admisión o la inadmisión de plano, no debe valorarse la concurrencia del expresado requisito, sino que basta examinar si de la documentación incorporada puede derivarse "indicios" de los perjuicios, y según analiza la Sala de instancia... ”.

⁶¹⁹ QUERALT J.M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. “Suspensión del acto impugnado” Capítulo IV, *Curso de Dº Financiero y Tributario*, Ed. 25º. Tecnos 2015, pág. 693.

⁶²⁰ En este sentido, sigue las pautas de las sentencias de la Sección 4ª de 24 de junio de 2009, Recurso nº 309/2008 (ES:AN:2009:3103, y de la Sección 6ª de 2 de octubre de 2009, Recurso nº 438/2008 (ES:AN:2009:4307).

Llegados a este punto, la culminación del criterio jurisprudencial interpretativo de la fase de admisión que estamos examinando se encuentra en el ATS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 29 de marzo de 2017, en el que parece que el TS estaría dispuesto a dar una nueva visión acerca de la interpretación del requisito sobre la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación⁶²¹.

La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar si, **solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías por imposibilidad de aportarlas, con fundamento en que la ejecución puede irrogar al interesado perjuicios de imposible o difícil reparación, y el órgano llamado a decidir consideraba que con la documentación aportada no se acredita la posible causación de perjuicios de la expresa índole, se planteaba si dicho órgano puede rechazar directamente la pretensión cautelar o, antes de hacerlo debe requerir al solicitante para que subsane esa deficiente justificación.**

Como ya hemos anticipado *ut supra*, basta la lectura del artículo 239.4 LGT sobre las causas de inadmisión de una reclamación económico-administrativa para comprobar que no es el vehículo adecuado para rechazar, en cuanto al fondo, una solicitud de suspensión por no acreditarse con la prueba practicada la concurrencia de los requisitos que permitirían acceder a la misma⁶²².

⁶²¹ En dicho Recurso 496/2017 contra Sentencia de la Audiencia Nacional de 24/10/2016 (recurso nº 541/2015), esta última había considerado conforme a Derecho una resolución del TEAC que inadmitió una solicitud de suspensión sin garantía planteada con base a que la ejecución del acto liquidación tributaria impugnada pudiera generar perjuicios de imposible o difícil reparación.

⁶²² En concreto dicho precepto regula los supuestos tasados de inadmisión como la extemporaneidad, que se trate de actos no susceptibles la impugnación en esta vía, defectos de legitimación o representación, falta de identificación del acto impugnado, etc. Parece deducirse, pues, que ninguno de los mismos participa ni del hecho concreto que motiva la inadmisión de la reclamación ni tampoco del espíritu derivado de cada uno de ellos.

A juicio del Alto Tribunal, “*tal forma de resolver (la de rechazar la petición mediante una inadmisión) no es la ajustada a la razón de decidir*” pues “*al inadmitir (...), se está anudando a una resolución que es materialmente de fondo las consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevé sólo para aquellas decisiones que rechazan la petición en trámite liminar*” (Fundamento de Derecho Quinto.Apartado 5).

Entre esas “consecuencias jurídicas” que que están los sustanciales efectos recaudatorios tan diametralmente distintos que emanan de la inadmisión y de la desestimación⁶²³, siendo así que ello le lleva a afirmar que “la diferencia (...) no es meramente nominalista (‘inadmisión’ versus ‘desestimación’), pues la regulación sobre la suspensión en la vía económico-administrativa anuda consecuencias bien distintas a una decisión y a otra” (Fundamento de Derecho Quinto.Apartado 5).

Ante esta situación existen dos vías para solventar la situación: “(i) bien poner en tela de juicio la legalidad de tales previsiones reglamentarias por su oposición al artículo 239.4 LGT (...); (ii) bien, (...), realizar una exégesis de tales normas reglamentarias que las haga acorde con la ley” (Fundamento de Derecho Quinto.Apartado 6).

Por ello y optando por la segunda de ellas, el artículo 233.4 de la LGT, el artículo 46 apartados 3 y 4 del RRVA, y los apartados Cuarto.4.2.3 y Cuarto 4.2.4 de la RSEH, según el Alto Tribunal, deben ser interpretados en el sentido de que:

“Cuando, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, porque la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada (que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un

⁶²³ GÓMEZ TABOADA, J., “La STS de 21/12/2017: un nuevo escenario en la suspensión”, ob.cit., pág. 3.

incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo” (Fundamento de Derecho Sexto).

En definitiva, **esta interpretación judicial supone la confirmación de la relevancia de la figura de la suspensión cautelar, y que opera en tanto en cuanto no se decida sobre su desestimación**, (el artículo 46.4 del RRVA afirma que *“la admisión a trámite de esa solicitud de suspensión producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud”*)⁶²⁴.

De la claridad de estos pronunciamientos jurisprudenciales, se desprende la justificación para la existencia de dos fases porque así lo establece la normativa, con el reproche a la Administración por haber confundido la admisión a trámite con la resolución final de la suspensión⁶²⁵.

Como veremos en el siguiente apartado, el verdadero sentido de este trámite, por tanto, es el de ejercer de filtro previo en aras de la flexibilización de la justicia cautelar como primer dique de contención a la ejecutividad del acto administrativo, (significativa manifestación del fundamental derecho a la tutela judicial efectiva), y que obliga a los órganos económico-administrativos a una labor interpretativa previa sujeta a revisión con posterioridad en base a los mismos criterios por los que ya se pronunció en la fase de admisión.

⁶²⁴ Dicho Auto tuvo su confirmación en la Sentencia del TS nº 2065/2017 de 21 de diciembre de 2017, Recurso nº 496/2017 (ES:TS:2017:4530), de interés casacional para la formación de la jurisprudencia.

Para GÓMEZ TABOADA, no otra cosa es lo taxativamente afirmado por el artículo 46.4 RRVA, entendiéndose que la suspensión cautelar es una “obvia manifestación del fundamental derecho a la tutela judicial efectiva”. GÓMEZ TABOADA, J., “La STS de 21/12/2017: un nuevo escenario en la suspensión”, ob. cit., pág. 3.

⁶²⁵ Quizás, debido a que simplemente se trata de abrir las puertas a la admisión a trámite, debería interpretarse que bastaría con apuntar indicios de la concurrencia de dichas circunstancias. AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., pág. 1214.

Ahora bien, a nuestro juicio el deficiente entendimiento por los órganos económico-administrativos de este trámite de admisión asimilándolo al de resolución, ayudado en gran medida por la, a veces falta de coherencia normativa del procedimiento, motivan que el particular vea sometida su solicitud a una duplicidad en el filtro sobre la acreditación de los perjuicios o del error, sin que además concrete de forma adecuada la documentación necesaria para ello (y debiendo ser la doctrina jurisprudencial la que llene ese vacío). Todo lo cual desincentiva a los particulares para emprender este camino en demanda de una justicia cautelar, afectando la necesaria igualdad de armas en la relación jurídico-administrativa y que hemos propugnado desde un principio.

Como afirma GÓMEZ TABOADA, “Confiamos, pues, en que estos episodios -tanto los ya consumados (vgr.: la STSJ de 21/12/2017), como los que en breve habrán de llegar- vengán a alumbrar un nuevo escenario en el que el contribuyente -titular de un estatus jurídico hoy tan degradado, por obra y gracia de la connivencia entre el Legislativo y el Ejecutivo- encuentre amparo en un poder Judicial consciente de que no todo puede ser inmolado en el altar de la recaudación”⁶²⁶.

Por ello, en ocasiones cabe dudar de la razón de ser de la previa admisión o no a trámite de la solicitud, que, en caso positivo, obligaría a suspender la deuda y posteriormente a levantar la suspensión si el Tribunal decide finalmente desestimar la misma⁶²⁷.

⁶²⁶ GÓMEZ TABOADA, J., “La STS de 21/12/2017: un nuevo escenario en la suspensión”, ob.cit., pág. 3.

⁶²⁷ GARCIA ROSS comparte la postura de la complejidad del actual procedimiento para acordar la suspensión, así como el sistema de recursos en vía administrativa.

Por ello, dicho autor aboga por su simplificación mediante el establecimiento de un único procedimiento de solicitud de suspensión para las diferentes modalidades y los diferentes recursos. Y a continuación incide como hemos apuntado, en ese grado de incertidumbre que puede sufrir el particular, y en cierta forma también la Administración, por esta sucesión de trámites que someten a vaivenes la medida de la suspensión. En concreto, el citado autor considera que, la mera presentación de una solicitud de suspensión da lugar a su concesión provisional y preventiva (medida provisionalísima), y hasta que el órgano, administrativo o jurisdiccional no se pronuncie al respecto, produce los mismos efectos que si hubiera sido acordada. Sin embargo, si finalmente se inadmite a trámite, se tendrá por no presentada y, por tanto, como que nunca estuvo suspendida, a pesar de esa suspensión preventiva. Finalmente, ante un supuesto de denegación se tendría por concedida hasta el momento de la notificación de la resolución desestimatoria.

Es cierto, como dice CALVO VÉRGEZ, que la pluralidad de recursos administrativos y contenciosos que cabrían contra la decisión denegatoria de la suspensión y contra la resolución desestimatoria en cuanto al fondo de la reclamación formulada, hacen que en la práctica sea complicado alcanzar una solución razonable, dificultad que puede acrecentarse por el dilatado período de tiempo que transcurre hasta que se adopta una decisión definitiva sobre el particular⁶²⁸.

5.) Efectos recaudatorios de la admisión/inadmisión a trámite. Coordinación entre el Tribunal y los órganos de gestión recaudatoria.

En este punto procede analizar las consecuencias prácticas de la tramitación reglamentaria expuesta, y que implican a un órgano de recaudación y al propio tribunal, con un continuo reenvío de las actuaciones para que el órgano de gestión suspenda o levante la medida cautelar. Hay que tener en cuenta que, aun de competencia del tribunal, esta suspensión depende en su aplicación efectiva del órgano de recaudación que requiere rapidez e inmediatez.

Los problemas recaudatorios que pudieran crearse con esta fase de admisión, se van trasladando a los sucesivos estadios de la tramitación de las actuaciones, siendo los efectos de la admisión o no a trámite un buen ejemplo de ello.

En cualquier caso, la experiencia práctica en las Secretarías de los Tribunales indica la necesidad de coordinación entre ambos órganos, no sólo en la inmediatez en la actuación

Dichos vaivenes creemos que son criticables, no sólo por la inseguridad jurídica a la que se somete el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva a través de la tutela cautelar, sino también porque obliga a los órganos de revisión y recaudación a múltiples decisiones sucesivas de resultado opuesto con esfuerzo añadido de coordinación entre ambos órganos.

GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 513.

⁶²⁸ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob. cit., pág. 18.

de la Secretaría del Tribunal nada más registrarse la solicitud de suspensión sin garantía, sino en su comunicación al órgano de recaudación como acabamos de ver a fin de adoptar las medidas correspondientes.

Tal y como hemos apuntado anteriormente, pese a que se afirma que **los efectos suspensivos de la admisión a trámite** se producen desde la presentación de la solicitud, debemos distinguir, al igual que el propio RRVA, los siguientes supuestos según la situación recaudatoria de la deuda (artículo 46.4 del RRVA):

- **Si la deuda se encontraba en período voluntario de pago, la admisión a trámite confirma la suspensión cautelar.** Se reproducen aquí los efectos negativos en el sentido de que la norma parece estimular una resolución favorable a la suspensión final de la ejecución de una deuda, cuando no debemos olvidar que estamos simplemente ante un trámite previo a dicha resolución definitiva de la suspensión, por lo que, aunque se haya producido la admisión a trámite aun seguirá siendo preventiva la suspensión en tanto haya acuerdo final estimatorio por el Tribunal.

Sobran los comentarios sobre el reconocimiento normativo de una suspensión cautelar que a su vez confirma otra cautelar anterior, **para luego ser posible la denegación final de la suspensión en base a criterios que ya podían existir en la fase anterior de admisión.**

- **Si la deuda se encontraba en período ejecutivo de pago,** la solicitud por sí misma no produce efectos suspensivos, por lo que **será a partir de la admisión a trámite cuando la suspensión cause efectos desde la solicitud,** momento a partir del cual deberán anularse las actuaciones de recaudación ejecutiva de apremio que se hubieran producido desde la presentación de la solicitud.
- Si la solicitud de suspensión se presenta en un momento posterior al del escrito de interposición, ya hemos adelantado que sólo afectaría a las actuaciones de recaudación posteriores a la fecha de su presentación.

En cuanto a la inadmisión a trámite, el artículo 46.4 previene que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. En virtud de ello, algún sector doctrinal, no sin razón, considera que en ese caso la suspensión cautelar del artículo 46.2 tendría efectos muy limitados o casi nulos, dependiendo de la situación recaudatoria de la deuda al presentarse la solicitud de la medida cautelar.

Este es el parecer de VEGA BORREGO, según el cual, si la deuda estuviera en período voluntario el efecto sería más perceptible ya que, aun sin poder evitar el inicio del período ejecutivo al no tenerse por presentada la solicitud a todos los efectos, sí al menos se evitaría la providencia de apremio, que en ningún caso cabe dictar a pesar de la inadmisión posterior.

Sin embargo, esta actuación recaudatoria de apremio sería inevitable en caso de inadmitirse la solicitud estando la deuda en ejecutiva, ya que durante a tramitación de esta fase de admisión la Administración no estaría constreñida en el ejercicio de su potestad de apremio por una solicitud de suspensión que, además, al inadmitirse, carecería de todo efecto por no presentada⁶²⁹.

De esta forma, como ya hemos comentado *ut supra*, suspender cautelarmente primero y luego inadmitir produce desconcierto e inseguridad en el particular y en la Administración recaudatoria, de la misma forma que si, por el contrario, se admitiera primero y luego denegara la suspensión (de lo cual ya nos hemos ocupado al valorar la fase previa sobre la suspensión cautelar).

Desde el punto de vista estrictamente recaudatorio, la implantación de una fase previa de admisión ante los tribunales económico-administrativos introduce un factor más de interrelación con los órganos de recaudación, al margen de la cuestión relativa a la emisión por estos últimos de informes sobre la idoneidad de las garantías, cuando de esta modalidad de suspensión se trata.

⁶²⁹ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 93-94.

Debido a los efectos ya expuestos sobre la admisión o no de la solicitud de suspensión, la atribución de la competencia para la resolución de la suspensión sin garantías al tribunal u órgano económico-administrativo, conlleva la necesidad de coordinar su actuación, tanto con el órgano que dictó el acto impugnado como con los órganos de gestión recaudatoria intervinientes en el trámite cautelar. **Y todo ello a fin de que el ejercicio de las competencias decisorias por el tribunal tenga su adecuado e inmediato reflejo en la situación recaudatoria de la deuda.** A este respecto la intervención de tres órganos distintos pero intervinientes en el mismo procedimiento cautelar, con diversidad de competencias y funciones, puede ser también un factor de complejidad en la tramitación de las actuaciones

En primer lugar, la solicitud debe presentarse siempre ante el órgano de gestión que dictó el acto impugnado, según el artículo 40.1 primer párrafo y artículo Cuarto 1.1 de la RSEH, el cual la remitirá a la Secretaría del Tribunal económico-administrativo a través de la Oficina de relación con los Tribunales correspondiente al ámbito del Tribunal que conozca de dicha reclamación.

Como la solicitud puede producir dicha suspensión cautelar, el órgano competente para continuar con el procedimiento de recaudación no tendría en principio conocimiento de dicha circunstancia. Es por ello que, el artículo 40.1, segundo párrafo del RRVA obliga a remitir una copia de la solicitud al órgano competente de recaudación a los efectos de la suspensión cautelar prevista en el artículo 46 del texto reglamentario. A este respecto, y según RUIZ TOLEDANO, “cuando no coincide el órgano que dictó el acto que tramita y resuelve la suspensión y el órgano de recaudación, bastaría que el órgano que dictó el acto comunicara la existencia de la solicitud, reflejándolo en el sistema informático o incluso remitiendo una copia de la solicitud al órgano de recaudación, aunque no lo diga expresamente el RRVA”⁶³⁰.

⁶³⁰ RUIZ TOLEDANO, J.I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, ob. cit., pág. 590.

Por supuesto que, si dicha coordinación es necesaria cuando se presenta la solicitud de suspensión junto al escrito de interposición, más lo es cuando se presenta en un momento posterior, ya que dicho órgano de recaudación deberá, reflejar los efectos suspensivos, acordados en su caso por el tribunal, a partir de ese momento.

6.) Otros aspectos del acuerdo en la fase de admisión.

a.) Falta de fijación de plazo para resolver.

Otro aspecto reseñable de la regulación procedimental del RRVA, es la falta de concreción del plazo en que debe evacuarse el trámite de admisión, lo que llevaría a tener que acudir al plazo genérico de seis meses del artículo 104.1 de la LGT.

Exactamente la misma indefinición reglamentaria en la fijación del plazo para decidir sobre la admisión a trámite de la solicitud se traslada al plazo para dictar resolución final sobre la concesión o denegación de la suspensión sin garantía.

Abundando en este punto, la ausencia de plazo, y en su caso la aplicación del plazo de resolución residual antes citado afectaría al criterio de la celeridad que ha de presidir las actuaciones de los tribunales económico-administrativos y que se incumple con este régimen sobre la suspensión sin garantías.

Como hemos reiterado, la propia naturaleza de la justicia cautelar exige una respuesta rápida y eficaz a la solicitud de los contribuyentes. No cabe soslayar la necesidad de acelerar la respuesta a este tipo de cuestiones, no sólo por la relevancia jurídica sino sobre todo por la trascendencia económica inmediata que para el particular puede suponer la ejecución de las deudas cuya suspensión se solicita.

En el artículo 4.4.2.1 de la RSEH de 2005 se especificaba que, cuando se hubieran adoptado medidas cautelares previas a la solicitud de suspensión el Tribunal resolverá en el plazo más breve posible.

Asimismo, no debemos olvidar el hecho de que, en situaciones de crisis económica cobra gran relevancia la suspensión de la ejecución, no sólo por la cuantía de las deudas objeto de reclamación sino por las dificultades financieras de muchas empresas para hacer frente al pago de aquéllas, o para obtener avales y garantías de entidades de crédito. Por todo ello, de la rapidez y acierto en la respuesta dada, tanto por la Unidad de Recaudación como por el Tribunal, va a depender en gran medida el amparo y defensa, no sólo de los derechos económicos de la Hacienda Local, sino también en evitación de los perjuicios de imposible o difícil reparación para los intereses económicos de las empresas, y en general de todos los contribuyentes.

Una de las consecuencias de incumplir la celeridad debida en esta cuestión, radica en que son muchos los contribuyentes que interponen reclamaciones económico-administrativas en las cuales, además de recurrir el acto tributario ante el órgano gestor solicitan igualmente la suspensión del mismo sin garantía. Sin embargo, la falta de rapidez en admitir o no la solicitud se convierten, como hemos visto en anticipación del órgano gestor procediendo al apremio del patrimonio del recurrente.

Este apremio, que como se ha visto, la doctrina jurisprudencial considera anticipado e ilegítimo, significa que el órgano gestor actúa, a espaldas de su órgano administrativo supervisor, que es el Tribunal Económico Administrativo.

Se trata, por tanto, de una situación irregular habida entre entidades administrativas de carácter tributario que afecta directamente al derecho a “la tutela judicial efectiva” (artículo 24.1 de la CE), y que evidencia los incumplimientos normativos relacionados con uno sólo de los aspectos de la regulación ahora examinada⁶³¹.

La única explicación plausible ya apuntada de que la suspensión cautelar pondría a resguardo del peligro por la demora en la resolución de la admisión ante la falta de plazo

⁶³¹ ROCAFORT PÉRE, G.M., “La suspensión sin garantía de los actos tributarios Un derecho sin pleno contenido material en España: causas, efectos y soluciones”. *Actualidad Administrativa*, nº.19, Sección A Fondo, Quincena del 1 al 15 Nov. 2006, Tomo 2, Editorial LA LEY, pág. 2325.

para ello, sin embargo, sólo salvaría la situación en los casos de que la deuda estuviera en voluntaria, o en ejecutiva, pero sólo si finalmente se admitiera a trámite la solicitud. Pero en caso de final inadmisión en este último supuesto, la remisión al plazo genérico de resolución se nos antoja demasiado dilatado para un procedimiento que debe tender a la celeridad en los trámites.

b.) La notificación del acuerdo sobre la admisión.

No obstante, entre otros aspectos a destacar del régimen de la suspensión sin garantías se encuentra la obligación de notificar al particular y al órgano de recaudación competente el acuerdo de admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. Lo cual, además de resultar de la obligación general de comunicar cualquier resolución administrativa afectante a sus intereses, viene a compensar la incertidumbre y demora que puede significar a la larga esta fase de admisión, no sólo para el particular sino para la propia Administración en las relaciones entre el Tribunal y el órgano de recaudación⁶³².

Se elimina así la incertidumbre que pesaba sobre el solicitante que, ante el silencio del órgano competente para resolver sólo la admisión a trámite, veía mientras tanto correr el

⁶³² FALCÓN Y TELLA, consideraba criticable el régimen del RPREA de 1996, cuyos artículos 75.3 y 76.7 eximían de la obligación de notificar el acuerdo de concesión de suspensión automática con aval o los acuerdos de admisión a trámite de la suspensión con o sin garantía distinta del aval. A su juicio, la notificación de todo acto administrativo, incluso los favorables al particular, resulta consustancial con las garantías del procedimiento administrativo. Por otro lado, nunca está de más que el contribuyente tenga constancia expresa de toda decisión adoptada en el seno de un procedimiento que garantiza su derecho a conocer en todo momento el estado de su expediente. En definitiva, el carácter reglado de la actividad administrativa en este punto, no permite excluir la aplicación de los criterios generales en materia de notificación. FALCÓN Y TELLA, R., “Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)”, Editorial, *Quincena Fiscal*, n.º. 2, 1996, pág. 8.

plazo recaudatorio sobre la deuda impugnada, y todo ello sin ni siquiera haber entrado las actuaciones en fase de resolución definitiva sobre la concesión o no de la suspensión⁶³³.

Por otro lado, la necesidad de notificación del acuerdo pretende a nuestro juicio dar respuesta concreta a una de tantas prácticas administrativas indebidas que colocan al interesado en una situación de indefensión, en este caso por falta de conocimiento de la situación de la solicitud presentada de suspensión al que tiene derecho. Y ello, no sólo como derecho reconocido a todo administrado del artículo 53.1, letra a) de la LPACAP a conocer en todo momento el estado de la tramitación de sus procedimientos, sino por la propia garantía de efectividad de todo acto administrativo que se adquiere con su notificación en tiempo y forma⁶³⁴.

Pero de la misma forma que valoramos positivamente la obligación de notificar dichos acuerdos, (a lo que nosotros añadiríamos la necesidad de celeridad máxima en este

⁶³³ De esta forma, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS de 28 de Abril de 2014, Recurso nº 4900/2011 (ES:TS:2014:1737) ya citada *ut supra*, consideró improcedente abrir la vía de apremio mediante la aprobación de la providencia el mismo día en que se adoptó esa decisión de inadmitir,

“... pues en tal fecha no se había producido con la pertinente eficacia el pronunciamiento que, por rechazar a limine la adopción de la medida cautelar, dejaba expedito el camino hacia la ejecución. No otra cosa deriva de lo establecido en el artículo 46.4, párrafo tercero, del Reglamento General de revisión en vía administrativa: “[l]a inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado” (Fundamento de Derecho Segundo).

⁶³⁴ En este punto, LUQUE MATEO pone de manifiesto una serie de prácticas administrativas, que denotan el mal funcionamiento de las Administraciones Públicas, (en concreto de la Administración Local) en el ámbito de la justicia cautelar, entre las que destacan: -la falta de resolución de la petición de la medida cautelar continuando el curso del procedimiento como si no se hubiera presentado la solicitud; -continuar el procedimiento de recaudación, una vez transcurrido el plazo para entender desestimada la impugnación por silencio administrativo; -falta de comunicación del órgano competente para resolver al órgano de recaudación sobre la solicitud presentada o sobre la admisión a trámite de la misma; continuar el procedimiento de recaudación durante el lapso de tiempo que media desde la solicitud de suspensión y la decisión sobre la admisión a trámite; resolución de la impugnación con anterioridad al pronunciamiento sobre la solicitud de suspensión, etc. Todo ello provoca indefensión en el interesado que ha actuado conforme a derecho, utilizando los cauces establecidos y solicitando en forma la suspensión. LUQUE MATEO, M.A., “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, ob. cit., págs. 21-23.

trámite para evitar la incertidumbre al particular y también contribuir a la certeza en el actuar recaudatorio de la Administración), no obstante, en este punto debemos mostrar nuestras dudas con la dicción literal del artículo 40.1 in fine del RRVA y artículo Cuarto 4.2.2 de la RSEH, Según dichos preceptos, la solicitud de suspensión que no esté vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a dicha solicitud carecerá de eficacia, **sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión.**

Una razón que se antoja para esta falta de necesidad de notificación expresa de la inadmisión, puede ser que hasta entonces no existe propiamente ningún acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa cuya ejecución quepa suspender, y, por tanto, no cabe valorar los perjuicios de imposible o difícil reparación que podrían irrogarse o el error material en que podría haber incurrido dicho acto si aún no fue impugnado. Lo cual coloca a este supuesto de inadmisión fuera de la posibilidad de subsanación de defectos.

Pero dicho argumento parece insuficiente ante lo dispuesto en el artículo 215.2 de la LGT, según el cual deberán motivarse los actos dictados los procedimientos relativos, entre otras cuestiones, a la inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados, y a la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión. En función de lo anterior, creemos necesaria la notificación del acuerdo de inadmisión en aras de garantizar la seguridad jurídica, habida cuenta de que las consecuencias que sobrevienen para el particular darían lugar a la ejecución de su patrimonio⁶³⁵.

Además, en la línea de GÓMEZ TABOADA, resulta significativo desde un punto de vista de coherencia de la norma, que tal decisión no sea objeto de notificación, y, en cambio sí lo sea y de forma preceptiva, en el supuesto análogo de inadmisión y

⁶³⁵ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., pág. 1209-1210.

RUIZ TOLEDANO, J.I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, ob. cit., pág. 586.

consiguiente archivo, cuando una solicitud de suspensión automática no venga acompañada de la garantía formalizada⁶³⁶.

En cualquier caso y al margen de esta incoherencia, nos alineamos con la necesidad de notificación a fin de preservar la seguridad jurídica, los derechos del particular en el seno del procedimiento administrativo, y para evitar la incertidumbre para ambos sujetos de la relación jurídico-administrativa⁶³⁷.

c.) Irrecurribilidad en vía administrativa del acuerdo sobre la inadmisión.

Por último, debemos añadir, el hecho de no contemplarse recurso alguno contra la inadmisión, (artículo 46 del RRVA último párrafo), lo que significa la atribución de acto de trámite al acuerdo de admisión/inadmisión.

Puede pensarse que dicha imposibilidad podría compensar en parte la dilatación del procedimiento que supone esta fase intermedia, en el sentido de que cierra directamente la posibilidad de extender en el tiempo, si cabe más aún, las actuaciones en vía administrativa, habida cuenta de que este procedimiento debería caracterizarse por la celeridad y eficacia.

Ello abre la vía jurisdiccional ante la que hay que plantear de modo exclusivo la improcedencia de la no admisión a trámite, pero sin que pueda pretenderse de las Salas de

⁶³⁶ GÓMEZ TABOADA J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob.cit., pág. 5

⁶³⁷ En palabras de FALCÓN Y TELLA, “la finalidad fundamental que debe inspirar la regulación (y rige la interpretación) de cualquier procedimiento, incluido el económico-administrativo, no puede ser sólo la comodidad administrativa, sino también y sobre todo la adecuada tutela de los derechos e intereses legítimos, de los particulares y de la Hacienda, que se deciden a través del mismo”. FALCÓN Y TELLA, R., “Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)”, ob. cit., pág. 8.

lo Contencioso-Administrativo el otorgamiento de la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, pues ello compete a los Tribunales Económico-Administrativos.

Esto supone, según el Alto Tribunal, la dificultad de encarar el enjuiciamiento en vía judicial de un acto negativo como es la inadmisión a trámite de la suspensión sin garantías, en el que la adopción de la medida cautelar respecto al mismo implica, en definitiva, el otorgamiento de un alcance positivo durante la sustanciación del litigio, efecto que no es realmente el perseguido con la regulación de las medidas cautelares en esa jurisdicción⁶³⁸.

Pero, apenas que se profundice en la medida se ponen de manifiesto ciertas cuestiones que es necesario comentar.

En primer lugar, podría resultar dudoso negar contra un acto de inadmisión a trámite la posibilidad de recurso, sobre todo dentro de un procedimiento administrativo de revisión (ya que la pieza separada forma parte del proceso principal en el que se dilucida la conformidad a derecho o no de la resolución cuya suspensión se solicita), habida cuenta de que sus efectos suponen cerrar drásticamente el acceso a una resolución final que decida el fondo del asunto cautelar. Creemos que puede resultar excesivo el efecto desfavorable para el particular, y, en cualquier caso, poco compatible con el pleno y efectivo ejercicio del derecho a la tutela judicial.

Lo anterior se pone aun más de manifiesto teniendo en cuenta que únicamente cabría recurso contencioso-administrativo contra la resolución final denegatoria de la suspensión, “demasiado lejos para el particular” que ni siquiera pudo llegar a ese tramo final del procedimiento, al verse excluido de forma previa del mismo mediante la inadmisión a trámite de la solicitud.

⁶³⁸ Así se expresa el TS en Sentencia de 25 de noviembre de 2013, Recurso nº 1101/2013 (ES:TS:2013:6149).

Si, por el contrario, utilizamos como fundamento de la irrecurribilidad de la inadmisión el hecho de que estamos ante un acto de trámite no susceptible por tanto de recurso, en ese caso, habría dos objeciones:

- que en la doctrina administrativa general son recurribles los actos de trámite si deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento (artículo 112.1 de la LPACAP), justo lo que concurre en el acuerdo de inadmisión de la solicitud;
- y que el órgano decisor debería limitarse a verificar el cumplimiento de los requisitos puramente formales relacionados con la solicitud de suspensión. Pues bien, como acabamos de ver, la práctica habitual de los órganos económico-administrativos (apoyada en su momento por posturas como la del TEAC en base a la dicción literal poco afortunada del legislador, como ya hemos visto) no puede ser la inadmisión a trámite, aun cuando se aportaran elementos indiciarios de los perjuicios o del error material, en base a la falta de acreditación de los mismos, ya que su valoración debe diferirse a la fase siguiente de resolución.

Finalmente, y en línea con dicha postura crítica sobre la irrecurribilidad del acuerdo de inadmisión, procede reseñar en este punto que la doctrina del TEAC confirma la posibilidad de recurrir en vía administrativa (recurso potestativo de reposición y reclamación económico administrativa) **el archivo** de una solicitud de suspensión por falta de aportación de garantía suficiente, formulada en el marco de un recurso de reposición.

De esta forma, en la Resolución de 20 de julio de 2018 (RG 7702/2015), el TEAC consideraba que:

- El archivo de una solicitud de suspensión no es un acto de mero trámite ya que implica denegar el derecho, el cual además sólo puede ser ejercido en un procedimiento tributario con sustantividad propia: se inicia a instancia del interesado, tiene una tramitación específica al margen del proceso principal, y

culmina mediante la resolución del órgano competente revisable, tanto en vía administrativa como en vía judicial en aplicación de los principios constitucionales de tutela judicial efectiva regulados en el artículo 24.1 de la CE y de control de la legalidad de los actos de la Administración, artículo 106.1 CE⁶³⁹.

- Con un argumento digamos indirecto, el archivo de una solicitud de suspensión de ejecución de una deuda tributaria afecta al procedimiento de recaudación de la misma, y como tal, es susceptible de reclamación económico-administrativa según la letra g) del listado abierto del artículo 227.2 de la LGT.

De esta doctrina existe un aspecto que resulta relevante como es la interpretación extensiva del término “denegación” que “no se circunscribe, única y exclusivamente a resoluciones que desaprueban la petición de suspensión en sentido estricto, sino que incluye todas aquellas resoluciones que, bien por denegación expresa, bien por archivo de la solicitud, o bien por cualquier otra declaración expresa o presunta que suponga rechazo de la petición de suspensión solicitada en base a garantías, sean recurridas por el solicitante.

La conclusión que cabría extraer es que dicho argumento sería perfectamente aplicable también en el mismo sentido cuando estamos ante una inadmisión: si el mero archivo de una actuación afecta a derechos subjetivos del particular al rechazar su reconocimiento son entrar en el fondo de lo solicitado, idéntica circunstancias concurren en un supuesto de inadmisibilidad, donde se rechaza continuar con el procedimiento sin haber recaído una decisión motivada sobre el fondo de la cuestión que contestara a la solicitud del particular.

⁶³⁹ Esta postura es confirmada en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central nº 00/05340/2019/00/00 de 8 de junio de 2020, "si los acuerdos de archivo de las solicitudes de suspensión formuladas con ocasión de la interposición de un recurso de reposición por falta de aportación de la garantía exigida por el artículo 25.5 del RGRVA y 224.2 de la LGT, son impugnables en vía administrativa", el criterio consolidado por el TEAC es que *sí son impugnables en vía económico-administrativa, previo recurso de reposición potestativo*.

En cualquier caso, la posible consideración de acto de trámite, tanto del archivo como de la inadmisibilidad, que permitiera justificar su irrecurribilidad creemos que no procede, por lo que la doctrina del TEAC supone, un reconocimiento del derecho de defensa del particular en el ámbito de la justicia cautelar, y, por tanto, en la igualdad de armas y equilibrio en la relación jurídico-tributaria.

d.) Postura restrictiva de los Órganos económico-administrativos en la fase de admisión.

Como hemos adelantado anteriormente, el legislador ha decidido de forma expresa introducir el trámite previo de la admisión de la solicitud para preservar el derecho de defensa del particular y el *periculum in mora*, a fin de que el recurso no pierda su finalidad legítima con demoras injustificadas de la Administración al resolver.

Esta fase, aun con las importantes objeciones expuestas, es una concesión a la idea de seguridad y a la garantía del derecho del particular a la tutela judicial efectiva que impida apremiar antes de que el Tribunal se pronuncie sobre la suspensión.

Por otra parte, la Jurisprudencia ha hecho su labor de interpretación de la institución a la luz de los principios inspiradores de la misma, intentando equilibrar la tutela judicial efectiva con el principio de seguridad y protección del interés público, al prever la inadmisión por no aportar ninguna documentación, y la admisión a trámite si al menos se aporta algún tipo de elemento probatorio de los perjuicios de imposible o difícil reparación o de los errores materiales.

Pero fuera de este detalle no menos importante, la realidad es bastante desalentadora, debido a la práctica restrictiva de los órganos económico-administrativos, ya en esta primera fase del procedimiento que ejerce de filtro de las pretensiones de suspensión de los particulares.

Además, las limitaciones jurisprudenciales a la hora de interpretar los perjuicios de imposible o difícil reparación, dan una idea de la carrera de obstáculos que puede suponer

para el particular acceder a la medida cautelar. Si a lo anterior se añaden, (aparte de los evidentes por errores materiales o de hecho), los escasos supuestos de reconocimiento en la práctica de la apariencia de buen derecho, como probabilidad cualificada que pudiera amparar la pretensión del particular, entenderemos entonces la necesidad de conseguir un mayor equilibrio e igualdad de armas a la hora de aplicar los criterios tradicionales de la justicia cautelar y evitar que el derecho a la tutela judicial efectiva quede vacío de contenido.

Cabe analizar en este punto la tendencia de los órganos decisores en la vía económico-administrativa a la hora de encarar la fase de admisión del proceso cautelar sin garantías en relación con las exigencias de acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Todo ello habida cuenta de que se trata del supuesto que encierra mayor complejidad de acreditación probatoria, mayor subjetividad en su apreciación y el que resume, en gran medida, los valores y criterios que articulan la justicia cautelar⁶⁴⁰.

La interpretación del ordenamiento regulador de la justicia cautelar a la luz de la proclamación constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, requiere superar las tradicionales limitaciones que imponen los tribunales económico-administrativos escudándose en meros formalismos para declarar inadmisibles las solicitudes de suspensión. Y la mayoría de las veces esta postura, que limita siquiera el acceso a la mera resolución sobre la concesión o no de la suspensión, ya en la fase previa de admisión, viene referida a la propia indeterminación de la expresión “indicios” de imposible o difícil reparación.

Cierta parte de la doctrina ya advirtió, sobre la necesaria evolución de este ámbito cautelar a la luz de la CE, “que se trataba de un cambio notable que la Administración se resiste adoptar, dada la tradicional posición de dominio que ha mantenido, pero que irremisiblemente tendrá que hacerlo”. Asimismo, achacaba a los tribunales económico-

⁶⁴⁰ En general, sobre la valoración de la carga probatoria de los perjuicios de imposible o difícil reparación, Vid. Parte Segunda, Capitulo Tercero, Epigrafe III, Apartado A.4 letra c) de esta Tesis.

administrativos, “... falta de voluntad, esfuerzo y tiempo ... manteniendo las actitudes de otrora ... aplicando la literalidad estricta en materia de suspensiones”. Incluso de seguir en esta postura anacrónica había autores que auguraban la desaparición de dichos órganos, “por cuanto que su distanciamiento de la justicia los convertirá en órganos no sólo inútiles, sino perturbadores”. Esta actitud, hacía que la vía administrativa y económico-administrativa fueran inútiles por la rémora y retraso que suponía para el particular acudir a una vía de revisión ante un órgano que procedía de una de las partes del proceso, estando pues su pretensión abocada al fracaso salvo supuestos muy excepcionales. Por tanto, superar esta indeseable situación de una postura tan restrictiva de los tribunales económico-administrativos se antojaba tan urgente como justo⁶⁴¹.

La situación en la actualidad, no sólo no ha evolucionado en los términos pretendidos de flexibilizar las medidas cautelares. Más bien, y a la vista de la práctica de los órganos económico-administrativos, percibimos al menos un estancamiento en dicha evolución.

⁶⁴¹ PONT MESTRES, M., *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, ob. cit., pág. 133.

En la misma línea, GARCÍA ROSS considera que una postura sistemática por los órganos de revisión contraria a la suspensión por la exigencia de una prueba cualificada de los perjuicios, equivaldría a vaciar de contenido dicha figura que debería ser tenida por no puesta. Concluye el citado autor con la necesidad de que el recurrente pruebe los meritados perjuicios, pero dicha exigencia, lo será en su justa medida en cuanto el interés público no sufra más de lo que para el administrado le supone soportar la ejecución. GARCÍA ROSS, J. J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 342.

En este sentido, como señalaba LUQUE MATEO, una praxis de la Administración, entre ellas la local, era la de convertir el trámite de admisión de la solicitud de suspensión en la antesala del juicio sobre el fondo de la misma. De esta forma, y con el régimen entonces vigente del RPREA de 1996, era actuación común que se inadmitieran peticiones de suspensión, no por las causas tasadas del artículo 76.6, sino por cuestiones de fondo, que solo podrían tenerse en cuenta en momento posterior. Es cierto que dicho precepto admitía la inadmisión a trámite cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del Tribunal que no concurrían los requisitos legales. Es un error, continua el citado autor, convertir la admisión en un antejuicio sobre el fondo de la suspensión. LUQUE MATEO, M.A. “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, ob. cit., págs. 21, 27 y 28. Sobre el carácter excepcional de inadmitir la medida cautelar por motivos de fondo, Vid. DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. “La suspensión del acto impugnado”, en la obra colectiva *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentario al nuevo Reglamento del Procedimiento*, ob.cit., pág. 563; FABRA VALLS, M. J., *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edit. Tecnos. Madrid, 2011, pág. 231.

Y lo más sorprendente es que la postura restrictiva en la admisión de las solicitudes de suspensión y final concesión de la misma, no viene tanto de la falta de reconocimiento del legislador, sino que procede por la vía de la doctrina jurisprudencial. Curiosamente, la menos proclive a limitar la flexibilización de las medidas cautelares hacia una igualdad de armas entre la Administración y los particulares.

Y así contemplamos como esta vez los órganos económico-administrativos, guiados por la doctrina de los jueces y tribunales, son los que ofrecen más limitaciones y obstáculos a la mera admisión de las solicitudes de suspensión sin garantías en materia tributaria y más exigentes a la hora de exigir la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Y ello, sin ni siquiera mencionar la invocación de la apariencia de buen derecho debidamente cualificada, fuera insistimos de los supuestos por naturaleza claros, evidentes e indubitados de los errores materiales, aritméticos o de simple hecho⁶⁴².

Nos abonamos a la conclusión a la que llega GÓMEZ TABOABA de que los Tribunales económico-administrativos **no pueden inadmitir las solicitudes de suspensión sin garantías que puedan estar sujetas al trámite de subsanación** en los términos que ya hemos estudiado⁶⁴³. Dicho autor excepciona las solicitudes no vinculadas a reclamación

⁶⁴² En este sentido RUIZ TOLEDANO pone de manifiesto que, en pocos supuestos los Tribunales Económico-administrativos admiten los perjuicios de imposible o difícil reparación, siendo la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central igualmente restrictiva. Como ejemplo, el citado autor se refiere al supuesto de la aprobación de una Ponencia de Valores especial referida a un puerto comercial, lo cual por sí no genera dichos perjuicios, no obstante, la posibilidad de solicitar la suspensión en su día de las liquidaciones que como consecuencia se puedan girar (TEAC 16-04-2008, RG 3421/2008). RUIZ TOLEDANO J.I., en la Obra colectiva, “*La revisión de actos en materia tributaria*”, ob. cit., pág. 151.

Por lo demás nos remitimos a lo expuesto en el Capítulo Tercero, Epígrafe III, Apartado A.4 sobre las dificultades de los particulares para la acreditación de los perjuicios y su obligación de probanza.

⁶⁴³ GÓMEZ TABOADA J., “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”, ob. cit., pág. 6-7. No debemos olvidar al estudiar los efectos de la STS de 21 de diciembre de 2017 que, a raíz de la misma el Alto Tribunal obliga a la Administración tributaria a abandonar la praxis de inadmitir, para pasar, en su caso, a desestimar las solicitudes de suspensión en vía administrativa de revisión siempre que no sea posible la subsanación. Ello no resulta irrelevante desde el punto de vista recaudatorio que una y otra decisión conlleva para el recurrente.

alguna, supuesto evidente al que nosotros añadimos el de la falta de presentación de documentación alguna acreditativa de los perjuicios de imposible o difícil reparación.

Pues bien, debe permitirse que el obligado pruebe que la ejecución le ocasionaría perjuicios de imposible o difícil reparación, y que la suspensión pueda obtenerse con la vista puesta en su cuestionamiento posterior ante los juzgados y tribunales. Si de manera sistemática los órganos de revisión denegasen la suspensión por la exigencia de una prueba cualificada de los perjuicios, el efecto final vendría a ser el mismo que si no estuviera recogida⁶⁴⁴.

De la misma forma, y ya en vía judicial, hemos expuesto que la actual doctrina jurisprudencial es a menudo rígida y exigente para el particular respecto a esta supuesto de suspensión sin garantías. Si esa es la postura de los Tribunales, cuál no será la de los propios órganos de la Administración.

Por último, cabe apuntar como consecuencia indirecta en esta postura mayoritaria de inadmisión, que se acabaría vaciando de contenido y dejando sin efectos reales la medida cautelarísima del artículo 46.2 del RRVA. Como ya expusimos al hablar de los efectos recaudatorios de esta fase, la inadmisión a trámite implica que no haya tenido por presentada, por lo que, una conducta mayoritaria a la inadmisión provocará, en el mejor de los casos, que la deuda no se libere de pasar a vía ejecutiva (eso si la deuda estuviera en voluntaria al presentarse la solicitud), y en el peor, que no se interrumpieran las actuaciones del procedimiento de apremio, en caso de que la deuda ya estuviera en ejecutiva.

⁶⁴⁴ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 342.

E.) Fase de tramitación y resolución.

Con el procedimiento iniciado tras la presentación de la solicitud de suspensión y superada la fase de admisión a trámite, finalmente el Tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión y que deberá notificarse al interesado y al órgano de recaudación al mismo tiempo.

Esta última fase decisoria propiamente dicha sobre la procedencia o no de la suspensión viene regulada en el artículo 47 del RRVA (desarrollada en el Apartado Cuarto, 4.2 de la RSEH). Hemos de hacer constar que, de la sistemática del precepto citado, se desprende que se incluye como tramitación previa a la resolución la emisión del informe, esta vez facultativo de los órganos de recaudación, (frente a su carácter obligatorio que parecía desprenderse del régimen anterior del RPREA de 1996 tal y como se comentó ut supra).

1.) El informe solicitado al órgano de recaudación y su valoración.

En realidad, la intervención de los órganos de recaudación en este procedimiento cautelar de competencia decisoria del órgano económico-administrativo, se produce realmente con la admisión a trámite de la suspensión con dispensa total o parcial de garantía⁶⁴⁵.

Cuándo analizábamos la exigencia o no de que el particular acreditara la falta de bienes suficientes para garantizar la deuda aun tratándose del supuesto de suspensión sin garantías, valoramos cierta postura doctrinal según la cual, sin ser requisito esencial para la aplicación de esta modalidad de suspensión, sí debía tener en cuenta a efectos de comprobar si concurría el presupuesto que la ley establece para conceder la suspensión como son los perjuicios de imposible o difícil reparación que causaría la ejecución⁶⁴⁶.

⁶⁴⁵ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 94.

⁶⁴⁶ Vid. Parte Segunda, Capítulo III, Epígrafe II, Apartado D de esta tesis.

Dicha posición encontraba respaldo explícito normativo en el artículo 47.1 del RRVA que contempla la comprobación por parte del órgano de recaudación a petición del tribunal económico-administrativo sobre la existencia o no de otros bienes que sean susceptibles de ser prestados en garantía⁶⁴⁷.

Pues bien, dicha regulación encerraba una crítica que procede en este punto afianzar. En efecto, **podemos entender el sentido de la norma sobre la petición de informe facultativo al órgano de recaudación en caso de dispensa parcial de garantías. Pero menos explicación tiene el informe sobre la existencia de otros bienes susceptibles de quedar afectos al pago de la deuda en caso de dispensa total de garantías, hasta el punto de entender que la norma contiene previsiones contradictorias.**

Si recordamos los criterios objetivos fijados para la concesión de la suspensión por el propio Tribunal Económico-administrativo surge la duda sobre la razón de ser del informe citado⁶⁴⁸.

⁶⁴⁷ De la misma forma, el apartado Cuarto 4.2.9 y 10 de la RSEH desarrolla dicha previsión en el sentido de que, *“el Tribunal podrá solicitar que se le remita un informe acerca de la idoneidad de las garantías ofrecidas por el interesado, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de quedar afectos al pago de la deuda cuya suspensión se solicita.”*

Asimismo, *“el órgano de recaudación competente se pronunciará expresamente sobre los siguientes aspectos:*

- a) Suficiencia jurídica de la garantía ofrecida, con indicación, en su caso, de los defectos formales o materiales que, según su naturaleza, pudieran impedir o dificultar la ejecución en vía administrativa.*
- b) Admisibilidad de la valoración aportada por el interesado.*
- c) Existencia, en su caso, de otros bienes titularidad del solicitante, susceptibles de quedar afectos al pago de la deuda cuya suspensión se solicita. d) Existencia de devoluciones tributarias reconocidas a favor del solicitante.*
- e) Medidas cautelares que se hubieren adoptado respecto a los bienes del solicitante.*
- f) Órgano de recaudación a disposición del que debe constituirse la garantía.*

⁶⁴⁸ Tal y como se explicó al hablar de la competencia, la interrelación entre los órganos de recaudación y los Tribunales económico-administrativos proviene de la regulación del RPREA en donde estaba más justificada la intervención de los primeros, aun en supuestos de competencia de los segundos por la obligatoriedad en la emisión de los Informes sobre la suficiencia e idoneidad de las garantías aportadas.

En este sentido la fundamentación y documentación a aportar junto con la solicitud versará sobre los extremos del artículo 40.2, letra c) y d) del RRVA, es decir:

- Naturaleza de los perjuicios que se derivarían de la ejecución del acto objeto de impugnación para solicitar una dispensa total o parcial de garantías. Si fuera parcial se detallará a naturaleza y características de la garantía que se ofrece, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por un perito con titulación suficiente.
- Que se ha producido un error material, aritmético o de hecho, siendo este un supuesto de dispensa total de garantías que no precisa de documentación complementaria.

Dicho lo anterior, parece que el informe se refiere al primer supuesto, es decir, para la dispensa parcial de garantías y que de la ejecución se pudieran derivar perjuicios de imposible o difícil reparación.

No obstante, no alcanzamos a entender por qué el contenido del informe debe versar sobre la existencia de otros bienes susceptibles de quedar afectos al pago de la deuda cuya suspensión se solicita, ya que el requisito de dicha suspensión es la justificación de que la ejecución pueda causar perjuicios de imposible o difícil reparación, al no precisar que se acredite la imposibilidad de prestar las garantías del artículo 233.2 de la LGT⁶⁴⁹.

Es decir, el RRVA entremezcla rasgos de dos tipos de suspensión que la propia norma distingue, exigiendo un requisito incompatible con la naturaleza de la suspensión sin garantías. Siguiendo el razonamiento, podría darse el caso de que, demostrado por el particular los perjuicios de imposible o difícil reparación, el Tribunal acabase denegando

⁶⁴⁹ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., págs. 1222-1223.

Vid. Parte Segunda, Capítulo III, Epígrafe II, Apartado C de esta tesis.

la suspensión o subordinarla a la constitución de otras garantías, sin que ni uno u otro caso encuentre respaldo legal alguno⁶⁵⁰.

En otras palabras, **en la modalidad de la suspensión sin garantías, carece de lógica y amparo legal pronunciarse mediante informe del órgano de recaudación competente sobre la suficiencia jurídica o económica de la garantía, al no condicionarse dicha suspensión de aportación de garantía alguna**⁶⁵¹.

A pesar de lo aceptable de dicha solución, la necesidad de acudir a la interpretación doctrinal de la normativa es una nueva prueba del cierto confucionismo en la regulación reglamentaria.

2.) Resolución final del procedimiento.

Asimismo, procede aclarar que los efectos de la concesión o denegación de la de la medida cautelar regulados en el artículo 42 del RRVA son comunes, tanto al procedimiento de suspensión con garantía ante el órgano de recaudación correspondiente, como al formulado con dispensa total de la misma de competencia del tribunal económico-administrativo.

⁶⁵⁰ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob. cit., pág. 13.

En la misma línea, AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*. ob. cit., págs. 1222-1223.

⁶⁵¹ CALVO VÉRGEZ, J., “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, ob. cit., pág. 13. RUIZ TOLEDANO, J.I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. ob. cit., págs. 682 y ss.

a.) Falta de plazo de resolución: Efectos del silencio.

Una vez que la solicitud ha superado la fase de admisión a trámite, ha de someterse a la decisión final que pone fin a este procedimiento cautelar sin garantía, en la que *“El tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión”* (47.2 del RRVA).

Es significativo que no se fije plazo, ni legal ni reglamentariamente para dictar la resolución. Ello significa que, sin un plazo determinado la decisión de concesión o denegación de la suspensión puede retrasarse indefinidamente, lo cual además del evidente perjuicio para los intereses del solicitante, puede dar lugar a que se confundiera con el plazo máximo señalado para la tramitación del procedimiento⁶⁵².

Ante la falta de previsión expresa sobre los plazos de resolución, tanto para la admisión a trámite como para la propia resolución, (con sus aspectos negativos para el particular), es momento de analizar los efectos del silencio que igualmente no pueden ser más desfavorables para los intereses de los solicitantes.

En efecto, como el legislador tampoco alude a los efectos de la falta de resolución, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 104.3 segundo párrafo de la Ley General Tributaria, según el cual, *“...los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio”*.

En este punto procede detenerse en el tratamiento diverso que el legislador atribuye a los efectos del silencio administrativo respecto a las solicitudes de suspensión sin garantías en el ámbito administrativo y en el tributario.

⁶⁵² AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*. ob. cit., págs. 1209-1210.

Frente a lo dispuesto en materia tributaria, en el ámbito estrictamente administrativo el legislador sí ha previsto los efectos positivos del silencio por la falta de resolución en plazo por la Administración de la solicitud de suspensión en el supuesto de suspensiones no automáticas⁶⁵³.

Pero es el TS el que ha fijado sin ningún género de dudas la regulación de los aspectos sustanciales del procedimiento administrativo relativo a los efectos del silencio suspensivo del acto impugnado.

De esta forma, la Sentencia del TS de 26 de enero de 2011, Recurso nº 1065/2010 (ES:TS:2011:200), aclara las condiciones y eficacia del silencio positivo: éste se produce cuando el interesado formula recurso administrativo y acompaña la solicitud de suspensión del acto impugnado sin que la Administración resuelva de forma expresa durante más de treinta días, **precisando que finaliza cuando “haya notificado resolución expresa al respecto”**.

Ahora bien, y siguiendo la doctrina adoptada en anteriores Sentencias como la de 04 de diciembre de 2003, Recurso 2928/2001 (ES:TS:2003:7774), el TS a continuación insiste en que **esa suspensión administrativa no vincula al órgano jurisdiccional** para pronunciarse sobre la suspensión cautelar, ya que en el sistema establecido en nuestro ordenamiento jurídico:

“...por más que se suspenda la ejecutividad del acto impugnado en vía previa como consecuencia de lo establecido en el artículo 111.3 de la mencionada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el interesado, al ejercitar la acción en sede jurisdiccional,

⁶⁵³ De esta forma, el artículo 111.3 de la LRJAP y PAC establecía que, “*La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto*”. El actual artículo 117.3 de la LPACAP reproduce dicho contenido siendo el plazo de un mes. Se introdujo así una novedad realmente significativa para evitar la demora de la Administración en la resolución del recurso administrativo.

debe pedir al órgano jurisdiccional competente la adopción de la correspondiente medida cautelar para asegurar la efectividad de la sentencia, según establece el artículo 129.1 de la Ley de esta Jurisdicción, entre ellas, lógicamente, la suspensión de la ejecutividad del acto, a la que dicho órgano jurisdiccional puede acceder o no conforme a lo dispuesto en el artículo 130 de esta misma Ley, sin estar para ello vinculado por la suspensión que se hubiese producido en vía administrativa por el silencio de la Administración, que no se prolonga más allá del trámite de decisión del recurso administrativo interpuesto o, en el caso de deducirse recurso en sede jurisdiccional, hasta que se produzca el correspondiente pronunciamiento judicial sobre la materia, ... “ (Fundamento de Derecho Cuarto).

En definitiva, la suspensión obtenida en vía administrativa por silencio puede tener un recorrido reducido, a expensas de la ulterior decisión sobre esa misma suspensión que se dicte en sede judicial⁶⁵⁴.

Por otro lado, y en una prueba más de la variable y, a veces contradictoria doctrina en el ámbito de la justicia cautelar, **el propio TS introduce un matiz importante en el carácter positivo del silencio ante una solicitud de suspensión de la ejecución de un acto.**

Y así, en la Sentencia de 19 de Noviembre del 2013, Recurso nº 875/2011 (ES:TS:2013:5507), el Alto Tribunal considera **que, cuando se ejecuta un acto pendiente de resolverse la solicitud de suspensión sin garantías, no hay vía de hecho, e impugnar la actuación prematura por este cauce correría el riesgo de una desestimación.**

⁶⁵⁴ En opinión de RAMÓN CHAVES, el TS recorta con su sentencia el tiempo disponible de la Administración para responder, lo cual significa interpretar la ley en beneficio de las garantías del ciudadano. RAMÓN CHAVES, J.R., Blog. Recuperado de <https://delajusticia.com/2011/02/23/ultimas-noticias-del-silencio-positivo-suspensivo-del-acto-impugnado-administrativamente/>.

Siendo ello así, de nuevo RAMON CHAVES, analiza el caso de la Sentencia citada y en la que se rechazó que incurriera en vía de hecho una Administración que sigue actuando, pese a haber operado la suspensión debida al silencio positivo generado en vía de recurso administrativo al amparo de la normativa administrativa común antes citada.

En esa situación, considera el citado autor que, si la vía de hecho es lo contrario a la “vía de derecho” por ser una actuación al margen del procedimiento o de la competencia del órgano, **desde el momento en que se ha producido la suspensión del acto administrativo impugnado, la propia vía de hecho quedaría ineficaz.**

Sin embargo, la citada Sentencia del TS no admite introducir el debate sobre la suspensión en vía administrativa si la demanda impugna la vía de hecho, ya que, **si la actuación estaba o no suspendida previamente, la misma debía haberse incorporado en el escrito de interposición como objeto del recurso.** Es decir, que para el TS existen dos actuaciones conexas pero autónomas a impugnar separadamente, la vía de hecho y la actuación jurídica relativa a la suspensión. Apoyándose en lo ya declarado en la Sentencia de fecha 2 de abril de 2008, Recurso de casación nº 3865/2004 (ES:TS:2008:936), el Alto Tribunal considera que:

” ...si lo que la parte denunciaba en la instancia era una improcedente vía de hecho de la Administración expropiante por causa de unos concretos hechos -levantamiento de actas previas sin su intervención- y en ello se concretaba tanto el objeto del recurso contencioso administrativo ex artículo 45.1 de la Ley Jurisdiccional 29/1998, pues esa era la actividad administrativa identificada como impugnada en el escrito de interposición del recurso, como la pretensión ejercitada en el suplico de la demanda -nulidad de las actas previas por las irregularidades advertidas y reposición de actuaciones administrativas-, difícilmente es admisible la alegación de vulneración del artículo 111 de la Ley procedimental administrativa 30/1992 si el proceso iniciado no tenía por objeto el enjuiciamiento de la procedencia o no de la suspensión de la actuación expropiatoria formulada al amparo de lo dispuesto en dicho precepto legal” (Fundamento de Derecho Tercero).

En definitiva, como indica RAMON CHAVES, el Tribunal bien podría estimar el recurso frente a la vía de hecho y declarar la nulidad de lo actuado con posterioridad a producirse la *suspensión ope legis*, ya que de lo contrario supondría un retroceso que parecería vaciar de contenido y efecto útil al efecto positivo del silencio en caso de falta de resolución en plazo de la solicitud de suspensión según el art.111.3 de la LRJAP y PAC (actual artículo 117.3 de la LPACAP)⁶⁵⁵.

Compartimos las dudas del autor citado de que, si se dan los supuestos del art.111 para entender operada la suspensión presunta de un acto recurrido, se abra una nueva vía de impugnación, es decir, una carga añadida para el particular que de forma inequívoca supone un desequilibrio en la relación jurídico-administrativa y un ataque a la igualdad de armas.

En cuanto al ámbito tributario, y en concreto **dentro de la vía económico-administrativa, la suspensión del acto impugnado tiene su propia regulación, sin que proceda invocar lo dispuesto en la normativa sobre el procedimiento administrativo común respecto a los efectos del silencio.** De esta forma, no cabe que la solicitud de suspensión del acto impugnado pueda concluir con su obtención por silencio administrativo positivo, pues como expuso la Sentencia del TSJ de Castilla y León, Sala de Burgos, de 17 de febrero de 2012, Recurso nº 96/2011 (ES:TSJCL:2012:640):

“Consecuentemente, encontrándonos ante una solicitud de suspensión de ejecución de un acto recurrido en vía económico-administrativa, no resulta aplicable el art. 111 de la Ley 30/92, ni siquiera de forma subsidiaria, debiendo aplicarse en exclusividad lo dispuesto en la Ley General Tributaria y sus disposiciones de desarrollo, con independencia de que la remisión a los arts. 153 y 171, que regulaban los procedimientos especiales de revisión recogidos en la Ley General

⁶⁵⁵ RAMÓN CHAVES, J.R., Blog “No hay vía de hecho si la Administración ejecuta sus actos suspendidos”, ob. cit.

Tributaria de 1963. deba entenderse referida a los arts. 216 y 249, que regulan los procedimientos especiales de revisión de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A mayor abundamiento, de la Ley General Tributaria no se desprende ningún tipo de remisión al artículo 111 de la Ley 30/1992, ni ningún tipo de silencio positivo expreso a la falta de resolución de la petición de suspensión vinculada a la reclamación económico-administrativa, por lo que resulta claro que el precepto invocado por la recurrente no resulta aplicable” (Fundamento de Derecho Tercero).

Este criterio es mantenido por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de diciembre de 1998, por la STSJ de Murcia de 14 de diciembre de 2001 (recurso 876/2001) y por la STSJ de Cantabria de 14 de marzo de 2007, que señala que la redacción actual de la Disposición Adicional Quinta excluye cualquier duda al respecto⁶⁵⁶.

No obstante, dicha postura también tendría su inconveniente en el sentido de que supondría trasladar el problema al colapso en la Administración. En este sentido, ROCAFORT PÉREZ, al hablar de diversas propuestas para descolapsar el sistema tributario y permitir un ejercicio efectivo del derecho a la suspensión sin garantía, hace unas recomendaciones que se resumen en las siguientes⁶⁵⁷:

- Introducir el silencio positivo a las solicitudes de suspensión sin garantía, de tal forma que, transcurrido un plazo razonable de dos meses sin contestar a la solicitud,

⁶⁵⁶ Cit. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional”, ob. cit., pág. 13.

⁶⁵⁷ ROCAFORT PÉREZ, G.M., “La suspensión sin garantía de los actos tributarios Un derecho sin pleno contenido material en España: causas, efectos y soluciones”, ob. cit., pág. 2325.

En esa misma postura, LUQUE MATEO señala dos razones para excluir las peticiones de medidas cautelares de la previsión de silencio negativo del artículo 104.3, párrafo segundo de la LGT: -en primer lugar, dicho precepto no se refiere a la petición de suspensión, sino a la solicitud que pretende la resolución de la impugnación planteada; y, en segundo lugar, lo contrario podría vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que posibilitaría la continuación del procedimiento de recaudación sin notificación expresa al particular sobre la suspensión solicitada. LUQUE MATEO, M.A. “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, ob. cit., págs. 30-32.

se puede dar por suspendida la deuda impugnada. Está claro que el tiempo no debe correr en contra del contribuyente, como hasta ahora, sino que, por el contrario, debería ir en contra de la Administración que tiene la obligación de resolver.

- El silencio positivo transmite una seguridad automática. Es quizá, el traslado más fiel de los efectos de la prescripción al espacio temporal del corto plazo. Y también su correspondencia más exacta.

En cualquier caso, estamos de acuerdo con este sector doctrinal, en el sentido de que debería extenderse los efectos positivos del silencio en vía administrativa a la vía tributaria. En primer lugar, y tal y como hemos mantenido desde un principio, el principio de celeridad es consustancial al criterio del *periculum in mora*, en evitación de que el retraso de la Administración en resolver el pleito principal haga perder la finalidad legítima del recurso⁶⁵⁸.

Como reflexión final, los efectos positivos del silencio en vía administrativa han de trasladarse a la vía tributaria, por ser más acorde con una mayor igualdad de armas obligando a la Administración a que no se demore en su respuesta, lo cual es más compatible con el principio de la justicia cautelar del *periculum in mora*. De nuevo debemos traer a colación en este punto la novedosa postura del TS en Sentencia de 28 de

⁶⁵⁸ Como ya comentamos *ut supra* sobre la mala praxis de la Administración Tributaria Local en materia cautelar, LUQUE MATEO señalaba la falta de resolución de la solicitud de suspensión, y la Resolución de la impugnación con anterioridad al pronunciamiento sobre la solicitud de suspensión, siendo ésta una “viciosa práctica administrativa”, en la que se dicta resolución expresa del pleito principal sin haber habido si quiera decisión previa sobre la medida cautelar.

Estas actuaciones, suponen para LUQUE MATEO una vulneración del principio de seguridad jurídica al no actuar la Administración Tributaria con pleno sometimiento a la Ley y el Derecho. LUQUE MATEO, M.A. “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, ob. cit., págs. 21-23.

Para nosotros, además, dichas actuaciones conllevan una vulneración del *periculum in mora*, en el sentido de que la desatención en el debido plazo de la solicitud de suspensión, ya sea porque nunca se resolvió o por resolverse primero el pleito principal, coinciden en el mismo efecto, cual es la pérdida de la finalidad legítima del recurso, y supone un fraude al derecho a la justicia cautelar como derivado del derecho a la tutela judicial efectiva. Suponen, en suma, una clara desincentivación al particular para acudir a la justicia cautelar.

mayo de 2020 Recurso 5751/2017 (ES:TS:2020:1421) otras veces citada en este estudio. En este sentido, frente al uso interesado por la Administración del silencio negativo por falta de resolución en plazo del recurso contra el acto tributario a fin de continuar las actuaciones de recaudación ejecutiva, el Alto Tribunal considera por el contrario que dicho incumplimiento impide dictar la providencia de apremio por no constar previamente la contestación al recurso contra la misma. Lo contrario significaría dar carta de naturaleza a una práctica viciada de la Administración y contraria a principios constitucionales y calificada como “aberrante” por el propio Alto Tribunal: “la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga”.

b.) La concesión y la denegación de la suspensión: consecuencias recaudatorias.

Una vez adoptada la decisión, si esta es denegatoria procede apuntar las razones esgrimidas, normalmente reconducidas a la falta de acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación, y ya no sólo de los indicios que sirvieron para la admisión a trámite de la solicitud inicial.

En cualquier caso, los argumentos de fondo vuelven a reiterar varias circunstancias que ya se han apuntado *ut supra*:

- que no deben confundirse dichos perjuicios con las dificultades económicas que en el ámbito personal o empresarial pudieran derivarse de la no suspensión de la ejecución del acto;

- que, en la gran mayoría de los casos, el particular no acredita fehacientemente que la difícil situación económica implique perjuicios de imposible o difícil reparación⁶⁵⁹;
- y que, la propia LGT impediría en última instancia la ejecución o embargo al particular en tanto que fuera firme la liquidación que se intenta suspender (artículo 172.3 de la LGT).

En cuanto a las consecuencias recaudatorias derivadas de la resolución final denegatoria sobre la suspensión, reguladas en el artículo 42.2 del RRVA, una vez más se hacen depender del estado de la deuda al presentarse la solicitud.

Si estuviera en período voluntario, no existe problema en el sentido de que, habiendo estado suspendida cautelarmente desde un principio, y habiéndose consolidado dicha suspensión con la admisión a trámite, la denegación final de la medida cautelar únicamente provoca la apertura formal del período voluntario de pago en los plazos del artículo 62.2 de la LGT.

Pero en el caso de que la deuda se encontrara en período ejecutivo en el momento de la solicitud, pueden surgir los efectos distorsionadores por las consecuencias recaudatorias que se derivan de una medida finalmente rechazada, pero que previamente fue admitida a tramitación y que produjo ciertos efectos suspensivos al menos hasta entonces.

Hemos de tener en cuenta que, a pesar de admitirse a trámite la solicitud ésta no tuvo efectos suspensivos preventivos (o cautelarísimos) por lo que la Administración pudo proseguir sus actuaciones de apremio o iniciarlas si no lo hubieran hecho.

⁶⁵⁹ Procede remitirse en este punto al exhaustivo repaso de la doctrina jurisprudencial (encabezada en este caso por el TSJ de Madrid) restrictiva en cuanto a la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación a cargo del particular. Vid. Parte Segunda, Capítulo Tercero, Epígrafe III, Apartado A.4. letra b).

Ahora bien, una vez admitida a trámite, dichas actuaciones de ejecución contra el patrimonio del deudor realizadas desde la solicitud hasta el trámite de admisión estarían avocadas a su anulación.

Pero, una vez ya en fase de resolución, de ser esta desestimatoria de la suspensión daría lugar al resurgimiento del procedimiento de apremio, ya sea reactivándolo o iniciándolo de nuevo según el artículo 42.2, tercer párrafo del RRVA. Teniendo en cuenta, además, el régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio que hemos ya analizado en los artículos 165.2 en relación con el artículo 167.3 y 170.3 de la LGT, la regulación no deja de contribuir a cierta confusión⁶⁶⁰.

Por lo demás, y en cuanto al acuerdo por el cual el Tribunal conceda finalmente la suspensión sin garantías, indicará la fecha desde la que se entienda producida la suspensión, y se notificará al interesado. Puede considerarse positiva la medida de notificar de forma expresa la resolución de concesión o denegación de la suspensión tanto al particular como al órgano de recaudación competente que pone fin a la vía administrativa⁶⁶¹.

Por último, conviene referirse a la cuestión relativa al mantenimiento o no de la suspensión durante el llamado recurso de ejecución del artículo 241 ter de la LGT introducido por el apartado cincuenta y dos del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. En su apartado 6 no admite de forma expresa, *“la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta”*.

Con anterioridad a dicha modificación, nada se decía al respecto sobre el planteamiento del incidente de ejecución del anterior artículo 68 del RRVA. Algún autor consideraba

⁶⁶⁰ AAVV, *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, ob. cit., págs. 1235-1236.

⁶⁶¹ Los mismos argumentos esgrimidos en su momento para valorar positivamente la obligación de notificar la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión sin garantías son predicables, incluso con mayor motivo, cuando se trata de ya de notificar la propia resolución que decide sobre la medida cautelar.

que se mantenía los efectos de la suspensión previamente obtenida⁶⁶², atendiendo al actual impulso que se estaría dando al procedimiento recaudatorio.

No obstante, en paralelismo con lo dispuesto en la vía económico-administrativa, entendemos que el artículo 132 de la LJCA cierra el paso igualmente al mantenimiento de la suspensión, una vez dictada sentencia firme que pusiera fin al procedimiento en que se hubieren acordado las medidas cautelares⁶⁶³.

c.) La extensión de la suspensión al conjunto de los efectos del acto administrativo.

Finalmente queda por dilucidar el ámbito material al que se extendería la suspensión una vez concedida. En este sentido, la medida cautelar, no sólo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (impidiendo provisionalmente que pueda ser llevado a efecto mediante una actividad de ejecución como ya hemos visto), sino al conjunto de sus efectos, e incluso a su propia validez.

Siguiendo el esquema tradicional de la doctrina para abordar esta cuestión debemos de partir de la Sentencia del TS de 18 de marzo de 2003, Recurso nº 2976/1998 (ES:TS:2003:1850) que resulta paradigmática en la materia. Se planteaba si, acordada la expulsión del territorio nacional basándose en que la interesada carecía del preceptivo permiso de residencia, y siendo ese acto administrativo recurrido, obteniendo en sede judicial la suspensión cautelar de la orden de expulsión, era posible desestimar la

⁶⁶² Así, RODRÍGUEZ CARBAJO, R., “Fundamentos de casación”, *Actualidad Administrativa*, nº.8, 2011, pág. 1021. Vid. también el estudio del Magistrado CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M., *La ejecución de Sentencias en el Proceso Contencioso-Administrativo Tributario*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 2011.

⁶⁶³ Una vez notificada la Sentencia firme procede su ejecución por lo que pierde ya todo su sentido cualquier tutela cautelar, y únicamente para evitar dilaciones indebidas de la Administración que pudieran hacer peligrar la efectividad de fallo, el artículo 104.3 permite al juzgador fijar un plazo de cumplimiento más corto que el ordinario. TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en *Obra Colectiva “Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”*, ob. cit., pág. 1116.

tramitación administrativa de una oferta de trabajo en base a la previa existencia de esa orden de expulsión, aun cuando ésta estuviera suspendida. El Alto Tribunal consideró que:

“...la ejecutividad del acto administrativo (...), no es sino la expresión de la facultad de la Administración de llevarlo a efecto por sus propios medios sin auxilio de los Tribunales en contra de la voluntad de los obligados. No significa que el acto no sea susceptible de producir efectos de variada naturaleza desde el momento en que se dicta (...), no vinculados necesariamente a una actividad de ejecución. Entre estos efectos figuran los efectos prerresolutorios o determinantes de la resolución en un procedimiento administrativo distinto.

(...) la medida cautelar de suspensión no sólo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (impidiendo provisionalmente que pueda ser llevado a efecto mediante una actividad de ejecución), sino al conjunto de sus efectos. Alcanza a los efectos predeterminantes de la resolución definitiva que el acto suspendido pueda producir en otros procedimientos. Estos efectos indirectos del acto administrativo pueden ser tanto o más importantes que los derivados directamente de su ejecución, por lo que, permitir que el acto suspendido judicialmente pueda producirlos comportaría la frustración del efecto de la medida cautelar acordada y, por ende, de su finalidad de salvaguarda de la eficacia del proceso pendiente sobre su legalidad. (...). (Fundamento de Derecho Tercero).

En opinión de GÓMEZ TABOADA, “el TS prima la institución de la suspensión cautelar (obvia manifestación del constitucional derecho a la tutela judicial efectiva) sobre la presunción de legalidad del acto impugnado pues, al operar la suspensión, no cabe ya que aquél -siquiera cautelarmente- surta efecto alguno a resultas de esa presunción, ubicándose así en una suerte de “pseudolimbo jurídico” pues el acto administrativo existe

-eso es incuestionable-, pero en cuanto a su efectividad práctica es como si no existiera”⁶⁶⁴.

En definitiva, para el citado autor dicha Sentencia plantea la cuestión de que **la suspensión cautelar enerva, no sólo la ejecutividad del acto sino la propia validez del mismo.**

No obstante, la doctrina administrativa dió una solución distinta en Resolución del TEAC de 24 de abril de 2011 (Referencia 4311/2011). Dicho procedimiento se origina a resultas de la impugnación judicial de una regularización tributaria de la AEAT a una sociedad transparente, habiéndose obtenido la suspensión de la misma en sede judicial. La cuestión se centra en que, mediando dicha suspensión, la AEAT procedió paralelamente contra los socios personas físicas por la base imponible “aflorada” por aquella y objeto de imputación a éstos. Dicha actuación es recurrida en vía económico-administrativa en base a la imposibilidad de practicar estas últimas liquidaciones en tanto se mantenga aquella suspensión, de la regularización en vía judicial.

Por tanto, la cuestión de fondo que se planteaba, a juicio del propio TEAC residía en las consecuencias jurídicas que la suspensión judicial de la deuda tributaria exigida por la AEAT a una sociedad transparente pudiera tener en la posterior liquidación practicada en sede de uno de sus socios. Y el TEAC deja clara su postura desde el primer momento:

“Cualquier análisis al respecto de la cuestión que ahora nos ocupa, esto es, de la suspensión de la ejecución de un acto administrativo, debe partir o situarse en un

⁶⁶⁴ GÓMEZ TABOADA, J., *El envés de las obligaciones conexas: ¿victoria del orden o derrota de la justicia?*, Doc. nº 19/2015. Instituto de Estudios Fiscales. 2015, págs. 10. GÓMEZ TABOADA, J., “El trascendental fondo del ATS 3449/2020”. Recuperado de <https://fiscalblog.es>.

Por su parte, BOCANEGRA SIERRA considera, a la vista de dicha Sentencia que, “la virtualidad de la suspensión no se encuentra sólo en la privación de ejecutividad del acto suspendido, sino que alcanza al conjunto de la eficacia de éste, incluyendo la interrupción de los posibles efectos determinantes de la resolución definitiva de otros procedimientos”. BOCANEGRA SIERRA, R. *La teoría del acto administrativo*. IUSTEL, 2005, págs. 141-142. *Lecciones sobre el acto administrativo*. Edit. Thomson/Civitas, Navarra, 2006, págs. 132-133.

contexto de respeto al principio de presunción de validez de los actos administrativos” (Fundamento de Derecho Séptimo).

Finalmente, el TEAC acaba considerando que:

“La suspensión del ingreso de la deuda tributaria de X, S.A. en ningún caso alcanza a otros procedimientos administrativos que estuvieran instruyéndose o pudieran instruirse en el futuro, pues, lo contrario sería aceptar que la suspensión otorgada hace perder la validez al acto administrativo. Ni la Ley 58/2003, General Tributaria, ni su reglamento de desarrollo, contemplan precepto alguno que extienda los efectos de la "suspensión de la ejecución del acto administrativo", más allá del propio acto administrativo cuya ejecución se suspende, esto es, más allá de la deuda tributaria determinada en aquel acto administrativo objeto de suspensión” (Fundamento de Derecho Séptimo).

En definitiva, en opinión de GÓMEZ TABOADA, “el TEAC, en contra de lo expresamente señalado por la antes referenciada STSJ de 18/3/2003, entiende que la suspensión enerva la ejecutividad del acto, pero nunca su presunción de validez; de modo y manera que en tanto el acto exista -por muy suspendido que pueda estar- nunca impedirá que sobre él se construyan otras actuaciones administrativas distintas (incluso, como aquí era el caso, con otros administrados como destinatarios)”⁶⁶⁵.

Por ello, puede resultar determinante, lo que acabe resolviendo el TS, tras admitirse a trámite mediante Auto 3449/2020 de 4 de junio por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, el recurso de casación 8115/2019 planteado contra la STSJ-Andalucía de 12/9/2019 (recurso nº 569/2017). La cuestión planteada parte de una derivación de responsabilidad mediante la que se exige a un contribuyente una sanción que aún no había adquirido firmeza en sede del deudor principal.

⁶⁶⁵ GÓMEZ TABOADA, J., Blog “*El trascendental fondo del ATS 3449/2020*”, ob. cit.

Para GÓMEZ TABOADA, “el genuino nudo gordiano del asunto aquí suscitado no es si un acto no firme -en el sentido clásico de irrecurable, ya sea en la vía administrativa o judicial- puede ser el sustento para que sobre él se construyan otros, sino si la suspensión cautelar -anudada a un proceso impugnatorio de aquel acto; de ahí, precisamente, su ausencia de firmeza- de esa actuación administrativa determina que la presunción de validez quede temporalmente desactivada y, así, ese acto suspendido no pueda ser el sustento sobre el que se erija otro posterior...”⁶⁶⁶.

Subsumiendo dicha postura al caso concreto del ATS 3449/2020, y planteando la cuestión en términos de que la suspensión enerva la presunción de validez del acto y no sólo su ejecutividad, resultaría que el Alto Tribunal debe dilucidar si la suspensión resultante de la no firmeza de la sanción en sede del deudor principal determina, no tanto la suspensión del acuerdo de derivación al presunto responsable, sino la imposibilidad de dictar el propio acuerdo de derivación. En otras palabras, no es la no firmeza del acto la que pudiera impedir dictar otros en base al mismo, sino que lo que realmente lo haría improcedente sería la existencia de una suspensión afectante a la propia validez de ese acto principal.

En esta misma línea, la cuestión relativa a la extensión de la suspensión al conjunto de los efectos del acto administrativo y en concreto a su validez misma, recobra interés en el ámbito tributario con la regulación de las “obligaciones tributarias conexas” del artículo 65.9 de la LGT, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT⁶⁶⁷.

⁶⁶⁶ GÓMEZ TABOADA, J., Blog “*El trascendental fondo del ATS 3449/2020*”, ob. cit.

⁶⁶⁷ Según dicho precepto, “*La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.*”

Dicha regulación, aun referida a los supuestos de interrupción de su prescripción tiene un efecto colateral en el ámbito cautelar. A juicio de GÓMEZ TABOADA, el mandato legal supone que, existiendo litigio pendiente contra una regularización administrativa, y aunque medie una expresa suspensión cautelar sobre la misma, el contribuyente estaría obligado por mandato legal a continuar liquidando los ejercicios ulteriores conforme a los criterios y a la argumentación esgrimida por la Administración Tributaria, “...consagrándose así la presunción de legalidad del acto administrativo que ya prevalecerá, siempre y en todo caso, frente a la tutela judicial efectiva que, como derecho fundamental (pero paradójicamente estéril en su faceta cautelar) la Constitución reconoce a los contribuyentes”⁶⁶⁸.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que, alguno de sus elementos, resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”.

⁶⁶⁸ GÓMEZ TABOADA, J, “El envés de las obligaciones conexas: ¿victoria del orden o derrota de la justicia?, ob. cit., págs. 50-51.

En parecidos términos, el mismo autor considera que con la redacción del precepto, “...parece desprenderse que durante la pendencia del recurso administrativo/judicial (con suspensión) contra la regularización practicada por la Administración, al contribuyente se le obliga a liquidar los ejercicios ulteriores conforme al criterio sostenido en aquella, siendo así que lo que ahora se le preserva es la acción para solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado si así se desprendiera del pronunciamiento que pusiera fin a aquel proceso impugnatorio (mientras tanto, pues, habrá de abonar lo que corresponda conforme al criterio administrativo que sustente la regularización, dando así plena validez cautelar al acto impugnado, pese a que sobre él haya recaído un acuerdo expreso de suspensión de sus efectos)”.

GÓMEZ TABOADA, J. “Obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”, Diario La Ley nº 8.38. Septiembre, Editorial La Ley, Madrid 2014, pág. 15 (www.laleydigitalref.La Ley 6296/2014).

A este respecto resulta significativa la postura que adoptó la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) ante el Proyecto de Ley en cuanto al precepto en cuestión, con una propuesta de redacción más respetuosa con el derecho a la tutela cautelar del contribuyente, En concreto se incluía un apartado, según el cual: “*La suspensión, a instancias del obligado tributario, de la regularización administrativa no impedirá la interrupción de los plazos de prescripción antes indicados relativos a las obligaciones conexas, pero no determinará la prevalencia para éstas de la fundamentación de aquélla en detrimento de la mantenida en la autoliquidación en su momento presentada*”. Dicha propuesta, justificaba la AEDAF, trataba de evitar precisamente que el particular se viera compelido a liquidar las obligaciones conexas conforme a una actuación administrativa de regularización impugnada y suspendida. Cit. GÓMEZ TABOADA, J., en “El envés de las obligaciones conexas: ¿victoria del orden o derrota de la justicia?, ob. cit., pág. 53.

En definitiva, según el citado autor, “la nueva normativa supone un genuino golpe de mano en lo que se refiere a esa tensión entre las presunciones legales que preservan la actuación administrativa y la tutela judicial efectiva”⁶⁶⁹.

Compartimos la postura de GÓMEZ TABOADA comentada ya *ut supra*, en el sentido de que la regulación de las obligaciones conexas introducida por la Ley 34/2015 en el ámbito tributario, no se atiene del todo a los principios que inspiran la justicia cautelar. Ésta quedaría vacía de contenido si el contribuyente siguiera obligado a ajustar su conducta respecto a las obligaciones que vayan devengándose a los criterios de la Administración que han sido impugnados y suspendidos en su aplicación, todo ello en tanto se resuelve su conformidad o no a derecho.

De nuevo, y tal y como comentamos *ut supra* al hablar de la doctrina del TEAC sobre los efectos de la suspensión cautelar, el legislador en este caso de las obligaciones conexas, parece considerar que la suspensión sólo afecta a la ejecutividad del acto, pero nunca a su presunción de validez. Entendemos que era más respetuoso con el derecho a la tutela judicial efectiva la propuesta de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) al Proyecto de LGT de no considerar vinculadas las obligaciones conexas a la fundamentación en la que la Administración amparara su regularización tributaria, poniendo al menos en duda la validez del acto administrativo impugnado y suspendido.

Otra cuestión que cabe plantearse al hablar de la extensión de los efectos de la suspensión gira en torno a la posibilidad de que ésta no sea sobre la totalidad del acto. En este sentido hay opiniones que, aun manteniendo que el acto tributario es único y que la suspensión de su eficacia también lo es, en cambio admiten en determinadas circunstancias la suspensión sólo parcial.

⁶⁶⁹ GÓMEZ TABOADA, J. ¿Son los argumentos de la A.E.A.T. inmunes a la suspensión cautelar?, Blog <https://hayderecho.com/2016/01/27/son-los-argumentos-de-la-a-e-a-t-inmunes-a-la-suspension-cautelar>.

Hemos de recordar que, tanto el artículo 224.4 de la LGT en el ámbito del recurso de reposición, como el artículo 233.6 en vía económico-administrativa, admiten la suspensión parcial sobre la parte impugnada de la deuda tributaria, quedando el obligado a ingresar la cantidad restante. Es decir, se admitiría la suspensión parcial respecto a las obligaciones de contenido económico.

De esta forma GARCÍA ROSS, reconoce que “...también es verdad, que, si pudieran desgajarse del acto las cuestiones impugnadas, la suspensión solo debiera operar sobre estas, y no sobre aquellas en las que Administración y obligado estuvieran conformes. Cabría por tanto impugnar con suspensión la modificación de una deducción a aplicar en ejercicios posteriores, pero que no diese lugar a la revisión de la deuda tributaria declarada como un acto sin contenido económico inmediato; o solamente los intereses de la liquidación por concurrir conformidad con la cuota, como un acto con contenido económico inmediato”. Por tanto, para el citado autor, no cabría la suspensión parcial del acto, “...salvo que el recurrente quisiera impugnar uno solo de sus elementos, y este fuera separable, o se instara o continuara la suspensión por la parte no estimada en vía de recurso. En otro caso, la ejecutividad debe entenderse suspendida en todos sus efectos”⁶⁷⁰.

⁶⁷⁰ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., págs. 309 y 313.

En ese sentido VEGA BORREGO parte de que la institución de la suspensión, por naturaleza, tiene como fin la paralización de la totalidad del acto impugnado, pero admite que “...puede suceder que quién impugna el acto administrativo esté de acuerdo con parte del mismo y que pretenda, por un lado, cumplir con la parte del mismo que está de acuerdo, e impugnar y solicitar la suspensión por el resto. Como se puede comprobar, cuando se produce esta situación el obligado tributario pretende que sólo se suspenda la parte del acto impugnado con la que no está de acuerdo y cumplir el resto”. VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 37.

Para GARCÍA ROSS este planteamiento quedaría en entredicho, cuando se trata de actos con contenido económico, “...que no solo tienen consecuencias con respecto al periodo, al recurrente, o al mismo tributo al que se refiere la liquidación, sino a otros periodos, obligados o tributos diferentes”. GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., págs. 312-313.

En cualquier caso, las dificultades prácticas avalarían, según dicho autor, el principio de unicidad del acto, único e indivisible. El obstáculo fundamental sería que, en caso de impugnarse algún componente de la deuda tributaria, (recargo o intereses por ejemplo), se requeriría una nueva liquidación que habilitara al reclamante para hacer el ingreso de lo no impugnado para evitar que por esta parte de la deuda pudiera iniciarse el periodo ejecutivo. Además, habría dificultades de cara a la impugnación y suspensión del referido acto en el orden de lo contencioso-administrativo, por falta de la determinación previa del importe, salvo que previamente se sustituyera por otro acto⁶⁷¹.

A pesar de dichas dificultades, para NIEVES BORREGO, tras afirmar que, “una cosa es que la suspensión, por su contenido, pueda ser total o parcial, y otra muy distinta que la demora en la eficacia del acto no pueda ser total”, acaba reconociendo que, “es perfectamente posible pretender la suspensión de un acto administrativo –aunque su contenido haya sido objeto del ingreso en el Tesoro– pues el instituto de la suspensión puede operar perfectamente respecto de sus demás efectos. Es admisible que el aspecto económico sea uno de los efectos del acto – y tal vez, el más importante – pero evidentemente, no el único. Conceptualmente, tal aseveración nos parece incuestionable”⁶⁷².

Finalmente, en el ámbito tributario se suscita si la suspensión del acto se proyectaría sólo sobre su efecto más inmediato y directo, como es la obligación de pago de la deuda, o si afectaría a la totalidad del acto en sí, es decir, a la totalidad de sus efectos derivados del mismo, no sólo los recaudatorios.

⁶⁷¹ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., págs. 310-311.

⁶⁷² NIEVES BORREGO, J. *El proceso Económico-Administrativo de Suspensión en el Derecho Español*, ob. cit., págs. 92-93. Citada por GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 313.

Para DELGADO PACHECO, “la suspensión ha de entenderse referida a la ejecución del acto impugnado y no sólo a uno de los efectos de ese acto, como es el pago de la deuda liquidada o de la sanción impuesta. En consecuencia, al hablar de la suspensión derivada de un recurso contra un acto de naturaleza tributaria, hemos de contemplar la posibilidad de que esa suspensión se extienda a otros efectos de ese acto, bien de contenido económico, pero no inmediatamente recaudatorios, bien, inclusive, de contenido no recaudatorio”⁶⁷³.

⁶⁷³ DELGADO PACHECO, A., “*La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas*”. Documento de trabajo nº 6/07. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 46.

CAPÍTULO CUARTO:

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LA DEUDA EN VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

I.) Consideraciones previas. La Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Del análisis de evolución de la justicia cautelar, concluíamos que la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956 supuso un cierto avance en la institución. También se constató que las expectativas abiertas con el artículo 122 fueron en cierto modo frustradas por la restrictiva doctrina jurisprudencial que interpretó y aplicó limitadamente dicho régimen cautelar.

Pero fue la entrada en vigor de la Carta Magna de 1978 la que impulsó un proceso de constitucionalización de las medidas cautelares que desbordó ampliamente los límites de la regulación contenida en el citado precepto. A la luz del artículo 24 de la CE la reelaboración doctrinal y jurisprudencial de la justicia cautelar extendió los límites de ésta, por lo que los Jueces y Tribunales ya no podían mantener una posición restrictiva a la hora de adoptar las medidas cautelares amparados en una interpretación exclusivamente literal de la meritada ley⁶⁷⁴.

La LJCA culmina el proceso de constitucionalización de las medidas cautelares ampliamente estudiado en esta tesis⁶⁷⁵. Tan sólo basta acudir a la Exposición de Motivos

⁶⁷⁴ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares”, en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob.cit., pág. 1089.

⁶⁷⁵ Vid. Parte I, Capítulo Primero, Epígrafe IV, Apartado C de esta tesis.

para deducir la necesidad de superar el marco de la normativa anterior y actualizarlo de conformidad con los imperativos constitucionales⁶⁷⁶.

Consideramos que los dos ejes del avance de esta ley respecto a la justicia cautelar residen en la ampliación del ámbito material y una regulación más desarrollada de los presupuestos de las medidas cautelares en vía judicial, de la cual daremos cumplida respuesta en el siguiente apartado.

En cuanto a la ampliación del ámbito material de las medidas cautelares, con anterioridad a la LJCA la doctrina mayoritaria consideraba insuficiente el que sólo se contemplara la suspensión de la ejecución del acto como medida cautelar, habida cuenta de sus carencias para dar respuesta a todos y cada uno de los supuestos que pueden plantearse en el procedimiento contencioso-administrativo⁶⁷⁷.

⁶⁷⁶ Así se expresa el legislador justificando la reforma en la materia cuando afirma que,

“El espectacular desarrollo de estas medidas en la jurisprudencia y la práctica procesal de los últimos años ha llegado a desbordar las moderadas previsiones de la legislación anterior, certificando su antigüedad en este punto. (...) Se parte de la base de que la justicia cautelar forma parte del derecho a la tutela efectiva, tal como tiene declarado la jurisprudencia más reciente, por lo que la adopción de medidas provisionales que permitan asegurar el resultado del proceso no debe contemplarse como una excepción, sino como facultad que el órgano judicial puede ejercitar siempre que resulte necesario” (Apartado VI.5). En suma, la adopción de medidas cautelares no debe contemplarse como una excepción.

⁶⁷⁷ En opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA la suspensión no era eficaz en caso de denegaciones, frente a inactividades, e incluso ante actuaciones en las que la Administración podía actuar con un uso abusivo de la potestad de decisión previa, que, fuera de su justificación material, fuera utilizada como arma avocando a los particulares a mantener innecesariamente largos procesos que además complicaban la hipotética reparación. Por todo ello, ponía en duda el mismo sistema de decisión administrativa previa, como expresión del poder autotutela que dispensa a la Administración de acudir al juez para satisfacer sus propios intereses, y, que al menos, debería ir acompañado de un aumento sustancial del ámbito de otras medidas cautelares a disposición del juez de lo contencioso-administrativo. Finalmente proponía, no sólo una amplia gama de medidas conservatorias sino también de prestación positiva. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español”, ob. cit., págs. 338-339.

En esta línea, PAREJO ALFONSO, aunque reconoce que la suspensión es la técnica capital de la tutela judicial cautelar en el contencioso-administrativo, también es cierto que la diversidad de las formas actuales del actuar administrativo, obliga a dotar al juez de facultades más amplias y distintas que la suspensiva. Esta última técnica, deja fuera de su amparo múltiples supuestos: junto a los relativos a la inactividad de la Administración este autor incide en los actos negativos o aquéllos que dentro del amplio ámbito de la intervención administrativa sujetan a previa autorización la realización de actos o actividades por los

En la doctrina jurisprudencial destacó el ATS de 20 de diciembre de 1990, (tantas veces citado en esta tesis con ocasión de la introducción de la doctrina comunitaria del *fumus boni iuris*), que ya señaló a la Administración y a los Tribunales la obligación de adoptar cuantas medidas cautelares fueran necesarias para asegurar la plena efectividad de resolución del proceso. En la misma línea de tan avanzada doctrina, la STC 148/1993, de 29 abril advirtió sin lugar a dudas, que las medidas cautelares a adoptar en cada caso debían ser las idóneas para garantizar la efectividad de la tutela que eventualmente

particulares. Con cita del Auto de la Sala 3ª de la Audiencia Territorial de Madrid de 18 de noviembre de 1982 (a su vez basada en Auto del TS de 16 de febrero de 1978), el autor se opone al enfoque de los órganos judiciales basado en que, en los casos de actos negativos, si no hay efecto positivo alguno susceptible de ser suspendidos, no existe necesidad de medida tutelar cautelar. Como veremos a continuación las medidas cautelares contra la inactividad de la Administración sí que serán finalmente contempladas en el vigente artículo 136 de la LJCA. PAREJO ALFONSO, L. “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, ob. cit., págs. 35 y 39.

En la misma línea, para SUAY RINCÓN el inconveniente de que la suspensión fuera la única medida cautelar contemplada por la normativa anterior a la Ley 29/1998 consistía en su falta de efectividad en los casos de inactividad de la Administración, habida cuenta de que la suspensión de un acto requeriría en principio de la existencia de ese administrativo previo (el sistema de decisión administrativa previa al que acabamos de ver aludía García de Enterría). Por ello valora positivamente la medida adoptada por el TS en Auto de 12 de marzo de 1984 que suspende la denegación por la Administración de una autorización para una Sala de Bingo, lo que supone *de facto* admitir la suspensión de un acto administrativo negativo. A pesar de todo ello, el citado autor consideraba factible que los Tribunales contencioso-administrativos pudieran adoptar a su criterio otras medidas cautelares al amparo del artículo 1428 de la LEC. En efecto, en dicho precepto se incluían las más variadas medidas cautelares y en las más diversas circunstancias. SUAY RINCÓN, J. “Una Resolución novedosa en materia de medidas cautelares: el Auto del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1984”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.50, Abril-Junio 1986, págs. 267-268. Dicha amplitud de las medidas cautelares, se recoge igualmente en los artículos 721.1 y artículo 727 de la actualmente vigente LEC.

Por su parte, FENOR DE LA MAZA alude a la Recomendación N.º R (89)8 relativa a la protección jurisdiccional provisional administrativa del Consejo de Ministros del Consejo de Europa que contiene cuatro principios de protección jurisdiccional contra el acto administrativo. Y en lo que ahora nos interesa destaca el reconocimiento del derecho del particular a solicitar y de la potestad del juez de adoptar medidas a modo de protección provisional, y no sólo la suspensión, de la ejecución del acto sino de medidas positivas como la imposición de obligaciones a la Administración o el restablecimiento de una situación. FENOR DE LA MAZA, A., *Nuevas perspectivas en el proceso contencioso-administrativo. Las medidas cautelares*. Editorial Montecorvo. Madrid, 1997, pág. 350.

podiera otorgarse, con lo que asimismo se estaba reconociendo la posibilidad de adoptar cualquier medida además de la suspensión⁶⁷⁸.

Por su parte, el legislador recogió este criterio jurisprudencial en el artículo 1428 de la LEC (reforma operada por Ley de agosto de 1994) y actual artículo 721.1 a fin de “asegurar la efectividad de la tutela judicial que pudiera otorgarse en la sentencia estimatoria que se dictare”. En esta línea, destacaban también sectores doctrinales cualificados que abogaban incluso por el deber del juez, con o sin amparo normativo, de otorgar esa tutela a través de un más amplio catálogo de medidas cautelares para salvaguardar la efectividad del artículo 24 de la CE⁶⁷⁹.

La necesidad de ampliar el ámbito material de la justicia cautelar en vía contencioso-administrativa se refleja en la Exposición de Motivos de la Ley 29/1988, cuando razona que, “...teniendo en cuenta la experiencia de los últimos años y la mayor amplitud que hoy tiene el objeto del recurso contencioso-administrativo, la suspensión de la disposición o acto recurrido no puede constituir ya la única medida cautelar posible. La Ley introduce en consecuencia la posibilidad de adoptar cualquier medida cautelar, incluso las de carácter positivo. No existen para ello especiales restricciones, dado el fundamento común a todas las medidas cautelares”.

Finalmente, todo lo anterior tuvo reflejo explícito en la normativa cuando el legislador consagra en el artículo 129.1 de la LJCA lo que se denomina una cláusula general de

⁶⁷⁸ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., págs. 1096-1097.

No obstante, hay que recordar que dicha doctrina en modo alguno fue pacífica ni seguida por el propio TS que pareció dar marcha atrás en Sentencias de 08 de junio de 1995, 14 de julio de 1995, y en diversos Autos como los de 12 de junio de 1992, 14 de diciembre de 1993 y 13 de julio de 1994.

⁶⁷⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La batalla por las medidas cautelares. Derecho Comunitario Europeo y proceso contencioso-administrativo*, ob. cit., págs. 305 y ss.

medidas innominadas, al permitir a los interesados, "...solicitar en cualquier estado del proceso la adopción de cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia"⁶⁸⁰.

Dentro de la amplitud material de las medidas cautelares cabe destacar un supuesto excepcional en el artículo 136 de la Ley, y que se refiere a los casos ya mencionados de inactividad de la Administración y de vía de hecho (artículos 29 y 30 de la LJCA). Respecto a estos supuestos, que suponen la introducción de las medidas cautelares positivas, se indica que la medida cautelar se adoptará, salvo que se aprecie con evidencia que no se dan las situaciones previstas en dichos artículos o que la medida ocasione una perturbación grave de los intereses generales o de tercero.

En definitiva, todo ello permite considerar como avanzado el régimen cautelar en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa⁶⁸¹.

⁶⁸⁰ Como afirma CHICO DE LA CÁMARA, el tipo de medida cautelar como es la suspensión se mantiene inalterado al incluirse en la cláusula general del artículo 129 de la LJCA. CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 242-243.

Según la Sentencia de TS de 02 de marzo de 2004, Recurso nº 1697/2002 (ES:TS:2004:1408):

"5ª. Con la nueva regulación concluye el monopolio legal de la medida cautelar de suspensión, pasándose a un sistema de "númerus apertus", de medidas innominadas, entre las que sin duda se encuentran las de carácter positivo. El artículo 129.1 se remite a "cuantas medidas aseguren la efectividad de la sentencia" (Fundamento de Derecho Tercero).

A todo ello no ha sido ajeno el influjo del ordenamiento jurídico alemán, en concreto, de los Parágrafos 80, 80a y 123 de la Ley de la Justicia alemana. GARCÍA MACHO, R. "Acotaciones a la influencia de la ley de la justicia administrativa alemana en la jurisdicción contencioso-administrativa española", en la obra colectiva *Ley de la justicia administrativa alemana*. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 2009, pág. 71. En la misma línea, CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 248.

En este sentido, puede servir como ejemplo el artículo 123 del Código procesal administrativo alemán, (*Verwaltungsgerichtordnung, VwGO*), según el cual, el Tribunal puede emitir una orden provisional con respecto al objeto de la controversia si existe el riesgo de que un cambio en la situación existente pueda frustrar o impedir sustancialmente el ejercicio del derecho del solicitante, es decir, fijando el *periculum in mora* como criterio clave de la justicia cautelar en vía jurisdiccional.

⁶⁸¹ Incluso se considera entre los más avanzados de los países de nuestro entorno. TERRERO CHACÓN, J.L., "Medidas Cautelares" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1098.

Y ello porque el amplio abanico de medidas al alcance del particular, a su vez, amplía las facultades atribuidas al órgano judicial en materia cautelar para decidir sobre su adopción. En este sentido, un sector doctrinal considera que la fórmula del artículo 129 es coherente con la naturaleza flexible y no rígida que ha de tener toda medida cautelar. Además, el hecho de que ésta no pueda determinarse a priori sino en cada caso concreto confirma que **el legislador ha optado por el criterio de idoneidad de las medidas para asegurar la efectividad de la sentencia**⁶⁸².

Ello significa, en definitiva, que la libertad que el legislador ofrece al juez es muy amplia para la adopción de medidas precisas y adecuadas en cada caso concreto, acordes al tipo de acto y pretensiones para alcanzar el fin de la tutela cautelar.

No obstante, también hay autores que objetan la concreción y generalidad de las medidas innominadas a disposición del juzgador, inconveniente que ya se comentó al analizar el criterio de ponderación de intereses en forma de un excesivo subjetivismo en manos del juez⁶⁸³.

⁶⁸² Para CHINCHILLA MARÍN este criterio de idoneidad se traduce en la ausencia de prohibiciones y limitaciones, ni en cuanto al tipo de medida, ni a los supuestos de hecho a aplicarse, ni a los efectos derivados de su adopción. Para esta autora, ello significa incluso aceptar que ciertas medidas cautelares pueden y deben adelantar determinados efectos de la resolución principal. Lo contrario significaría, no sólo excluir medidas positivas, sino negar la tutela cautelar a ciertos supuestos u obligar finalmente a adoptar medidas que pudieran ser más perjudiciales para el interés general. CHINCHILLA MARÍN, C. “Medidas cautelares”, en la obra colectiva *“Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998”*. Civitas. Madrid, 1999, págs. 866-867.

Por su parte, CHICO DE LA CÁMARA considera positiva la amplitud de la cláusula general del artículo 129.1 de la LJCA, consustancial por otra parte con el carácter instrumental de toda medida cautelar, habida cuenta de que ésta variará en función del acto de que se trate y de la pretensión ejercida. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 242-243.

⁶⁸³ ORTELLS RAMOS, V., “Tutela cautelar en la nueva LECiv”, en la obra colectiva *El proceso civil y su reforma*. Colex. Madrid, 1998, pág. 434.

Por otro lado, y como apunta BACIGALUPO al examinar las medidas cautelares en el ordenamiento alemán, la facultad del juez al adoptar la orden provisional del artículo 123 del *VwGO* no es total. Y el primer límite que se plantea al juez surge de la propia naturaleza instrumental y provisional de las medidas

En definitiva, cabe fiar al ejercicio prudente de esas amplísimas facultades de ponderación de intereses por el juez de la tutela cautelar. Aun con todo, no debemos olvidar que **el juez goza de una guía fundamental para tomar esa decisión y que no es otra que el principio del *periculum in mora* (artículo 130), evitando que un eventual fallo favorable al particular quedara huérfano de eficacia.**

Y este es el criterio principal en el que el legislador hace residenciar el fundamento de la justicia cautelar en el proceso contencioso-administrativo, tal y como se verá a continuación.

II.) Presupuestos de la suspensión sin garantías en la vía jurisdiccional.

A.) Planteamiento.

En cuanto al segundo eje en el avance de la justicia cautelar en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, la regulación actual de los presupuestos o criterios de adopción de la medida cautelar no es sino un reflejo de la doctrina jurisprudencial que reinterpretó el artículo 122 de la LJCA de 1956 a la luz de del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE⁶⁸⁴.

La Jurisprudencia del TS, recogida en la Sentencia de 10 de febrero de 2010, Recurso nº 1802/2008 (ES:TS:2010:1223), había ido sistematizando los requisitos para la adopción

cautelares y del dogma en la jurisprudencia de no anticipar el sentido del fallo. BACIGALUPO SAGUESSE, M. “La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo”, ob. cit., págs. 104 y ss.

Esta última afirmación, con la que estamos de acuerdo como límite general de la justicia cautelar, estaría en contra de lo que acabamos de ver que llegaba a afirmar otro sector doctrinal, (CHINCHILLA MARÍN), que interpretaba la amplitud del artículo 129 LJCA como posibilidad de que el juez adoptara determinadas medidas que adelantara ciertos efectos de la resolución de fondo.

⁶⁸⁴ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares”, en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1103.

de medidas cautelares en vía jurisdiccional, en los siguientes (Fundamento de Derecho Quinto):

- a) *Imposibilidad de prejuzgar el fondo del asunto* (STC 148/1993).
- b) El *periculum in mora*, que constituye el primer criterio a considerar para la adopción de la medida cautelar en el ámbito judicial.
- c) *La doctrina de la apariencia de buen derecho o fumus boni iuris*, que, de forma provisional y sin anticipar la resolución final, permite valorar la solidez de los fundamentos jurídicos de la pretensión a los solos fines de la tutela cautelar.
- d) *El criterio de ponderación de los intereses concurrentes*, que en virtud de lo expuesto es complementario del de la pérdida de la finalidad legítima del recurso, de forma que al juzgar sobre la procedencia de la suspensión se debe ponderar, ante todo, la medida en que el interés público exija la ejecución, para otorgar la suspensión, con mayor o menor amplitud, según el grado en que el interés público esté en juego.
- e) Respecto a los intereses de los particulares valorados a través de los perjuicios de imposible o difícil reparación por la ejecución del acto, se deriva un último requisito, cual es la *necesidad de justificación o prueba*.

En síntesis, la LJCA recoge dicha doctrina al establecer los presupuestos para la adopción de cualquier medida cautelar.

Y de su examen resulta que son, esencialmente, dos: **uno positivo**, cual es que la ejecución del acto o disposición pudiera hacer perder la finalidad legítima al recurso, esto es, que el mismo quedase vacío de contenido por causar dicha ejecución una situación jurídica irreversible, para lo que deberán valorarse ponderada y en forma suficientemente motivada todos los intereses en conflicto; **y, otro negativo**, y de carácter excepcional, representado por el hecho de que la medida cautelar, de resultar procedente, no origine perturbación grave de los intereses generales o de un tercero.

En opinión de cierto sector doctrinal, hay una coincidencia con los presupuestos que informan la institución en las dos vías procedimentales, administrativa y judicial. Sin embargo, se apuntan algunas peculiaridades en vía jurisdiccional significativas que permiten matizar dicha afirmación⁶⁸⁵.

En primer lugar y como hemos anticipado *ut supra*, el mismo criterio preponderante no es el mismo en una u otra vía. Si bien en la administrativa el *periculum in mora* (en su definición administrativa de perjuicios de imposible o difícil reparación, o de aseguramiento de la finalidad legítima del recurso, en el ámbito jurisdiccional) constituye un presupuesto que opera con carácter subsidiario, en la judicial, tiene carácter principal. Como modulación en la aplicación de dicho criterio, el legislador utiliza la ponderación de intereses y a su casuística, en función de una situación concreta y las circunstancias específicas que rodean el supuesto de hecho.

Asimismo, existe otra peculiaridad no menos relevante, y es que la suspensión automática tampoco se contempla ante los juzgados y tribunales de forma expresa en la LJCA. La prestación de garantía figura como contracautela a adoptar por el juzgador, pero sólo si de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza (artículo 133.1).

Por último, observamos la ausencia de previsión normativa en este régimen cautelar de toda referencia, a menos literal, al reconocimiento del *fumus boni iuris* como criterio para adoptar la suspensión del acto, lo cual manifiesta las limitaciones en cuanto a su aplicación al menos como presupuesto independiente. No obstante, dicha ausencia tan sólo es aparente, pudiendo entenderse implícito en los otros criterios recogidos de forma expresa, además de haber sido aceptado por la doctrina jurisprudencial con los límites ya estudiados al analizar este criterio.

⁶⁸⁵ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 344.

B.) Plasmación de los criterios tradicionales de la justicia cautelar.

1.) El *periculum in mora* y la ponderación de intereses. La exigencia de contracautelas.

Como ya hemos advertido, el legislador otorga la primacía de este criterio de la justicia cautelar en vía jurisdiccional, en una adaptación de la ley rituarial de lo contencioso-administrativo a las exigencias jurisprudenciales derivadas del artículo 24 de la CE.

Por tanto, “...*la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso*” (artículo 130.1)⁶⁸⁶.

Recordemos que el artículo 122 de la LCA de 1956 utilizaba la expresión de “daños o perjuicios de reparación imposible o difícil que pudieran derivarse de la ejecución del acto”, como causa de la suspensión sin garantías. En su Exposición de Motivos, la LJCA alude a dicha circunstancia: “*En orden a la suspensión, la Ley la admite cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños de reparación imposible o difícil*”.

En este punto, cabe destacar la sustitución de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación” por la de “la pérdida de la finalidad legítima del recurso”. Ya hemos defendido con anterioridad que la **pérdida de la finalidad del recurso por una ejecución prematura del acto está detrás de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Por lo que, en realidad, creemos que no hay un presupuesto nuevo de la justicia cautelar con respecto al artículo 122 de la LJCA de 1956, sino una**

⁶⁸⁶ Respecto a la expresión “únicamente”, algún sector doctrinal parece querer poner de manifiesto que la adopción de medidas cautelares es una excepción frente a la regla general del privilegio de ejecutividad del acto administrativo CHINCHILLA MARÍN, C. “Medidas cautelares”, en la obra colectiva “*Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*”, ob. cit., págs. 871, 873 y ss.

denominación diferente del mismo requisito, o mejor, una reformulación más acorde en su expresión con el derecho a la tutela judicial efectiva⁶⁸⁷.

Significa, pues, el pleno reconocimiento del *periculum in mora*, y para que esta causa de suspensión tenga operatividad no puede medirse en términos exclusivamente económicos, tal como dispone el TC en su Sentencia 148/1993, (FJ 5). Dicho de otra forma, los perjuicios de difícil o imposible reparación se refieren a la evitación de que la posterior resolución definitiva que pudiera recaer haga perder la finalidad del proceso judicial porque la ejecución del acto recurrido ya se haya consumado⁶⁸⁸.

⁶⁸⁷ Vid. Parte Segunda, Capítulo Tercero, Epígrafe III, Apartado A.1 de esta tesis.

A este respecto, FABRA VALLS considera un acierto de la LJCA la sustitución de la formulación del presupuesto del *periculum in mora*, ya que la alusión a los tradicionales perjuicios de imposible o difícil reparación parecía proyectar los daños casi en exclusiva sobre el patrimonio del recurrente. Ello hace referencia a la superación de la tesis de la reparabilidad de todo daño económico, por la que bastaría en todo caso la entrega de equivalente económico para evitar la irreparabilidad del perjuicio al ser siempre posible el reembolso.

Con la nueva expresión, el daño que se pretende evitar es el que sufriría, no el patrimonio del deudor sino el propio derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuyo respecto exige el estricto y pronto cumplimiento o ejecución en sus propios términos, no siendo suficiente la entrega de equivalente económico. FABRA VALLS, M.J., “La suspensión de los requerimientos de información”, ob. cit. págs. 30-31.

Por su parte, CHICO DE LA CÁMARA considera que hay un cambio en el presupuesto de hecho que ha de concurrir para conceder la suspensión, sustituyéndose el requisito de los “perjuicios de imposible o difícil reparación”, por el de “pérdida de la finalidad legítima del recurso”. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 243-244.

⁶⁸⁸ CALVO MIRANDA, J.L. “Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionales. Ejecutividad del acto administrativo y extranjería”, ob. cit., págs. 232-233.

Hemos de advertir, que la redacción del artículo 130 de la nueva Ley Jurisdiccional tras su paso por el Senado, omitió cualquier referencia a los perjuicios de difícil o imposible reparación por entender que esta causa está englobada en el *periculum in mora*, ya que “*la posibilidad de ocasionar perjuicios no es sino una manifestación más de que el recurso pudiera perder su finalidad legítima*” (“Boletín Oficial de las Cortes Generales” —Congreso— de 24 de junio de 1998, Serie A, nº. 70).

En cualquier caso, la identificación entre el *periculum in mora* y el presupuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación en el sistema de medidas cautelares de la LJCA, es asumida por la doctrina jurisprudencial del TS⁶⁸⁹.

Pero junto al presupuesto del *periculum in mora*, el artículo 130.1 recoge la ponderación de intereses como criterio para la adopción de medidas cautelares, advirtiendo que el órgano juzgador deberá ponderar todos los intereses concurrentes que pudieran verse afectados por la medida cautelar.

De la dicción literal del precepto algún autor apunta a que la ponderación circunstanciada de los intereses en conflicto del artículo 130 de la LJCA ha de operar una vez concurren previamente los dos presupuestos legalmente exigidos: 1) perjuicios irreparables o de difícil reparabilidad, o *periculum in mora* (lo que el legislador denomina finalidad del recurso), y en donde la exigencia de la reparabilidad puede, en muy concretos supuestos, relativizarse, y, 2) un mínimo de razonabilidad aparente de la pretensión, o *fumus boni*

⁶⁸⁹ Y así, en la STS de 18 de noviembre de 2003, Recurso nº 5735/2001 (ECLI: ES:TS:2003:7256), en su Fundamento de Derecho Cuarto, se insiste en que:

“...la finalidad legítima del recurso es, no sólo, pero sí prioritariamente, la efectividad de la sentencia que finalmente haya de ser dictada en él; de suerte que el instituto de las medidas cautelares tiene su razón de ser, prioritaria, aunque no única, en la necesidad de preservar ese efecto útil de la futura sentencia, ante la posibilidad de que el transcurso del tiempo en que ha de desenvolverse el proceso lo ponga en riesgo, por poder surgir, en ese espacio temporal, situaciones irreversibles o de difícil o costosa reversibilidad.

La pérdida de la finalidad legítima del recurso es, así, la causa que legitima la adopción de las medidas cautelares que sean adecuadas, suficientes y no excesivas, para evitarla en el caso en concreto, valorando para ello, de manera circunstanciada, esto es, atendiendo a las circunstancias del caso, todos los intereses en conflicto”.

En la misma línea, las SSTS de 15 de septiembre de 2003 (ES:TS:2003:5479, Recurso 12/2000), y de 10 de noviembre de 2003 (ES:TS:2003:6990, Rec. 5648/2000).

Por su parte, en las Sentencias de 17 de diciembre de 2003 (ES:TS:2003:8173, Rec. 1917/2001), y 27 de abril de 2004 (ES:TS:2004:2782, Rec. 6491/2001), no sólo se destaca la apuesta del legislador por el *periculum in mora* como fundamento genérico de las medidas cautelares innominadas, sino que asimila el concepto de situación jurídica irreversible con aquélla que se produciría si se ejecutara el acto de forma prematura haciendo ineficaz la posible sentencia estimatoria del recurso. En ese caso, la imposibilidad de ejecutar la sentencia en sus propios términos haría que el recurso perdiera su finalidad legítima. En la misma línea, entre otras, la STS de 22 de junio de 2004 (ES:TS:2004:4325, Rec. 2916/2001).

iuris o la apariencia de buen derecho, lo que el legislador de la ley rituaria de lo contencioso-administrativo denomina finalidad legítima del recurso.

Es decir, primero habría que valorar el *periculum in mora*, asimilándolo a los perjuicios de imposible o difícil reparación, junto con la apariencia de buen derecho (que realmente no aparece en modo alguno en dicho precepto), para luego proceder a la ponderación circunstanciada de intereses en conflicto, una vez acreditada la concurrencia de ambas circunstancias⁶⁹⁰.

La doctrina del TS surgida a partir de la LJCA es reiterada en cuanto al carácter complementario de este criterio respecto al *periculum in mora* para la adopción de la medida cautelar en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante, la complementariedad de dicho criterio en vía judicial necesita matizarse.⁶⁹¹

Partimos de un presupuesto que permite plantearse la adopción de la medida cautelar, y que debe existir para la suspensión (evitación de la pérdida legítima del recurso); pero aun existiendo éste, la adopción real y efectiva de la medida queda condicionada a la *previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto*. Lo anterior significa que no hay medida cautelar, al menos en vía jurisdiccional sin esa ponderación

⁶⁹⁰ HUERTA GARICANO I., en “Foro Abierto. Opiniones de los expertos” coordinado por Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 3.

⁶⁹¹ En este sentido, la STS de 07 de junio de 2004, Recurso 61/2004 (ES:TS:2004:7277) considera que habrá que ponderar ante todo el grado en que el interés público esté en juego y exija la ejecución del acto, por lo que, para otorgar la medida habrá de tomarse en consideración las circunstancias en cada caso y los intereses públicos y particulares afectados. Finalmente llega a la conclusión, que ya apuntaba en el Auto del TS de 15 de julio de 1988 (ES:TS:1988:2061A), según el cual “*cuando las exigencias de ejecución que el interés público presenta son tenues bastarán perjuicios de escasa entidad para provocar la suspensión, por el contrario, cuando aquella exigencia sea de gran intensidad, sólo perjuicios de muy elevada consideración podrán determinar la suspensión de la ejecución en su caso*” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Por tanto, la tensión habitual entre los principios de efectividad de la decisión judicial (artículo 24 de la CE) y el de eficacia administrativa, (artículo 103 de la CE) obliga a ponderar casuísticamente la preeminencia de todos los intereses en juego, públicos o de terceros, habida cuenta de la dificultad de fijar reglas generales, (“*previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto*”, del artículo 130.1 de la LJCA).

de intereses, lo que no hace sino confirmar que el fin último de toda la justicia cautelar en la búsqueda de un equilibrio entre la esfera del interés y privado, tal y venimos afirmando a lo largo de esta tesis.

Dicho de otro modo, entendemos que es un presupuesto inseparable e imprescindible a la constatación de la pérdida legítima del recurso, y en donde el carácter de previo con el que se expresa el legislador indica, más bien, que el juez debe valorar los intereses en conflicto antes de acordar o denegar la medida, pero una vez que se ha constatado la concurrencia del *periculum in mora*⁶⁹².

Por otro lado, la relevancia que el legislador otorga a la ponderación de intereses, como criterio inseparable del *periculum in mora* hace aflorar la postura que ya hemos mantenido en otro momento en torno al subjetivismo que queda en manos del juzgador en última instancia para decidir sobre la adopción de la medida cautelar. Lo cual se pone más de manifiesto con la expresión de “**podrá**” con la que el legislador expresa la facultad que se atribuye al juzgador para acceder o denegar la medida cautelar, una vez realizada la labor de ponderar los intereses en juego⁶⁹³.

Es decir, es una dejación a su libre criterio, no sólo respecto a la valoración de los intereses en conflicto, sino para decidir en función de ellos la denegación o no de la

⁶⁹² El carácter de previo no significa una anteposición a cualquier otro criterio, ya que el principio fundamental del que siempre hay que partir es el de la pérdida de la finalidad legítima al recurso derivada de la ejecución del acto. Esta circunstancia queda bien expresada en los AATS de 08 y 16 de julio de 1997, 6 y 10 de octubre de 1997 y 25 de noviembre de 1997, en los que el Alto Tribunal pone de manifiesto que hay que partir de la relación instrumental de la justicia cautelar respecto al derecho fundamental del artículo 24 de la CE. De esta forma la tutela judicial efectiva exige siempre y en primer término la evitación de un daño o perjuicio impeditivo o gravemente obstaculizador del efecto útil de un posible fallo estimatorio de las pretensiones del recurrente. TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1106.

⁶⁹³ Y ese juicio de ponderación implica que el juez deberá contrastar la importancia de la estimación de un interés particular, cuyo sacrificio pueda justificar la medida cautelar con la de los intereses públicos afectados en la actuación administrativa, y en esa confrontación resulte una mayor dimensión del interés particular. TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1105.

medida cautelar, según la gravedad de la perturbación que su adopción pudiera causar para los intereses generales o de terceros y siempre de forma circunstanciada según el caso concreto planteado, (gravedad cuya valoración también queda a su juicio).

Por otro lado, de esa facultad de denegar la medida cautelar únicamente por perjuicios públicos o de terceros, cabe deducir, como ya hemos comentado, que la LJCA consagra de forma implícita la regla general de la suspensión cautelar de la ejecutividad del acto administrativo, siendo la excepción a ello su ejecución cuando quedare afectado el interés público.

Partiendo de esa premisa, hay autores que consideran que lo determinante en vía contencioso-administrativa es el reconocimiento implícito de la regla general de la suspensión sin garantías y no la suspensión con aval⁶⁹⁴. Y que, en todo caso, la exigencia de garantías quedaría condicionada a la concurrencia de los presupuestos de hecho fijados en la norma, es decir, a la producción de un perjuicio para el interés público derivado de la adopción de la medida cautelar, pero de cierta libertad en la valoración por el juez (artículo 133)⁶⁹⁵.

Como ya hemos comentado *ut supra*, para un sector cualificado de la doctrina, la LJCA debería suponer un salto cualitativo en la práctica judicial, en el sentido de que la suspensión sin garantías debería ser la generalidad, ya que lo determinante no sería tanto la prueba por el particular de un perjuicio irreparable para sus intereses sino la inexistencia de una perturbación grave del interés público. Esta última circunstancia sería

⁶⁹⁴ FALCÓN Y TELLA, R. “La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II): el nuevo régimen de medidas cautelares”, *Quincena Fiscal*, nº.4, 1999, pág. 7.

⁶⁹⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., *La suspensión de la ejecución de los actos tributario en vía de recurso*, ob. cit., pág. 161.

la clave, no ya para acceder a la suspensión, sino para la suspensión sin garantías en vía jurisdiccional⁶⁹⁶.

Dicha línea discursiva, a nuestro juicio, significaría la exención para el particular de la carga de la prueba sobre los perjuicios de imposible o difícil reparación, recayendo únicamente en el órgano juzgador la tarea de ponderar y valorar la existencia o no de una grave perturbación de intereses generales o de terceros.

De lo anterior se deduce que una de las novedades que incorporó la LJCA fue la fijación de un presupuesto flexible para la exigencia de garantía o contra cautela, como medida de aseguramiento en caso de que de la medida cautelar pudieran derivar perjuicios de cualquier naturaleza, la cual no se llevaría a efecto hasta que se constituya esta.

La diferencia con la anterior normativa queda expuesta por la Sentencia del TSJ de Cataluña de 2 de febrero de 2012, Recurso nº 284/2011 (ES:TSJCAT:2012:599), al indicar que,

“...la exigencia de contracautela, esto es, de garantía para evitar los perjuicios derivados de la propia medida cautelar viene impuesta por el art. 133.1 LJCA, que también regula la forma de prestación o constitución de la contracautela que ha de prestar quien se beneficia de la medida cautelar para la preservación de los intereses en conflicto, disponiendo que, las contracautelas que pueden adoptarse serán, las adecuadas para evitar o paliar los perjuicios. Si bien la contracautela por excelencia es la caución, que será la aplicable cuando de suspensión de la ejecutividad de liquidaciones o actos tributarios se trate“. (Fundamento de Derecho Tercero).

⁶⁹⁶ FALCÓN Y TELLA, R. “La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II): el nuevo régimen de medidas cautelares”, ob. cit., pág. 7.

CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 247.

A nuestro juicio, la novedad con respecto al artículo 124 de la LJCA de 1956, fue una vez más la libertad que el legislador otorga al órgano juzgador de exigir la presentación de caución o garantía suficiente para responder de los perjuicios de cualquier naturaleza que pudieran derivarse de la adopción de la medida cautelar⁶⁹⁷.

En este sentido, la LJA flexibiliza el carácter imperativo del régimen anterior que imponía la obligación del juez de exigir caución siempre que de la medida cautelar pudieran derivarse daños o perjuicios a los intereses públicos o de tercero. Cuando el artículo 133 dispone que las medidas cautelares “podrán” acordarse o exigirse está dejando un amplio margen de apreciación al juez quien deberá valorar la conveniencia de establecer la caución en cada caso. Y todo ello sin olvidar que el fin de la garantía es paliar o evitar los daños que pudieran derivarse de la adopción de la medida cautelar⁶⁹⁸.

Todo lo cual significa a nuestro juicio, aunque sea de forma indirecta, **la ampliación del horizonte de la suspensión sin garantías en vía jurisdiccional, aun existiendo posibles perjuicios derivados de la medida cautelar, siempre a criterio del juez.**

Por último, destaca que la LJCA amplía las posibilidades de constituir caución, pues, frente a la regulación de la anterior LJCA de 1956, que exigía su constitución “en metálico o fondos públicos, depositados en la Caja General de Depósitos o en las sucursales de provincias o en las de las Corporaciones locales, respectivamente; o mediante el aval bancario”, se dispone ahora en el art. 133.2 de la LJCA que “la caución o garantía podrá constituirse en cualquiera de las formas admitidas en Derecho”, sin establecerse limitación alguna.

⁶⁹⁷ En realidad también cabría argumentar que, el carácter obligatorio que el legislador de 1956 otorgaba a la exigencia de garantías para el juez en caso de daños derivados de la suspensión, quedaba compensado en cierta forma por la libertad de la que disponía para apreciar dichos daños o perjuicios a los intereses públicos o de tercero.

⁶⁹⁸ TERRENO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1120.

En definitiva, ha de estarse al régimen de contracautelas previsto en la LJCA, que predica la posibilidad de que la caución o garantía se pueda constituir en cualquiera de las formas admitidas en Derecho, sin ceñir la forma de la garantía a ninguna determinada.

2.) Silencio del legislador sobre el *fumus boni iuris*.

A pesar de la recepción por el ATS de 20 de diciembre de 1990 (RJ 1991, 503) de la doctrina comunitaria del *fumus boni iuris* en el derecho nacional, sin embargo, nos encontramos ante un criterio no reconocido de forma expresa por el legislador en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, y en el procedimiento administrativo común únicamente en el supuesto excepcional de la nulidad de pleno derecho de los actos.

Sin embargo, conviene recordar que del proceso de elaboración de la LJCA se desprende que, **la ausencia de mención específica no debe de implicar la exclusión por el legislador del *fumus boni iuris*** por existir argumentos de relevancia para que el órgano judicial considere dicho criterio a efectos de la adopción de la medida cautelar⁶⁹⁹.

⁶⁹⁹ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. ob. cit., págs. 1106-1107.

Es cierto que, en el Proyecto de Ley de 1995 su Exposición de Motivos rechazaba de forma expresa la apariencia de buen derecho por el riesgo de convertir la justicia cautelar en una justicia sumaria, basada en meras apariencias jurídicas y no constatables suficientemente al adoptarse la decisión sobre esta cuestión incidental. Lo cual no deja de ser llamativo en un momento en el que el criterio ya había sido adoptado plenamente por la doctrina jurisprudencial tras su recepción del Derecho comunitario a través de los Autos del TS de 20 diciembre 1990 y de 17 de enero de 1991. Vid. Parte Primera, Capítulo Segundo, Epígrafe III, Apartado C.4 de esta tesis.

No obstante, en el Proyecto de Ley de 1997 se da un giro radical al asunto en el sentido de recoger de forma expresa este criterio para la adopción de medidas cautelares. De esta forma, su artículo 124 lo admitía cuando existieran dudas razonables sobre la legalidad de la actuación administrativa, pero matizándolo con la necesaria ponderación suficientemente motivada de los intereses en conflicto.

Sin embargo, en la tramitación parlamentaria sobre el texto definitivo desaparece toda mención, sin que tampoco se excluyera de forma expresa en su Exposición de Motivos (como sí hizo el Proyecto de Ley de 1995 como ya hemos visto). Es esta circunstancia, la que sirve a CONDE MARTÍN DE HIJAS para

Como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA, una vez reconocida por la doctrina jurisprudencial nacional, así como por los países de nuestro entorno (Francia, Alemania e Italia), habría pasado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico como principio general de derecho informador del ordenamiento en su conjunto. Siendo ello así, el citado profesor deduce que la exclusión de este criterio significaría que los Tribunales nacionales tendrían más facultades a la hora de adoptar la medida cautelar si invocaran el Derecho comunitario frente al Derecho nacional. Dicha situación anómala, no sólo atendería contra la normativa comunitaria, artículo 2 del Tratado de la CEE y los artículos 6 y 14 de del Convenio Europeo de Derechos Humanos, sino también con el propio artículo 24 de la CE que, a juicio del autor, “no parece admitir grados de efectividad de la tutela más reducida en unos procesos que en otro”⁷⁰⁰.

En la línea de resaltar la relación directa del *fumus boni iuris* con la tutela judicial efectiva, ya hemos comentado *ut supra* que dicho criterio está en la propia definición del derecho fundamental. En este sentido, cabe considerar que el hecho de que se otorgue la medida cautelar al particular que acredita los daños a sus derechos e intereses legítimos,

afirmar el rechazo por el legislador del *fumus boni iuris*, ya que la dicción literal del artículo 124.2 del Proyecto de Ley de 1997 era muy diferente del actual artículo 129. Añade el autor citado que, además, en el referido Proyecto de Ley en ningún momento se limitaba la posibilidad de adopción de medidas cautelares por el exclusivo fin de asegurar la efectividad de la sentencia, como así ha prevalecido a nivel normativo. Opinión que, sin embargo, es rebatida por amplios sectores doctrinales como podrá verse a continuación. CONDE MARTÍN DE HIJAS, V. “La dimensión constitucional de la jurisdicción contencioso-administrativa”, en la obra colectiva, *Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Abella. El Consultor. Madrid, 1998, pág. 118.

⁷⁰⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Batalla por las Medidas Cautelares*. ob. cit., págs. 182, 343 y ss. En los mismos términos se pronuncia TERRERO CHACÓN, para el que la preterición de la apariencia de buen derecho en nada puede afectar a Juez o Tribunal nacional al aplicar medidas cautelares en el ámbito del Derecho Comunitario, ya que uno de los principios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es precisamente el *fumus boni iuris*, al que el juzgador ha de sujetarse obligatoriamente. TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares”, en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1323.

es prueba de que al menos, *a priori*, el recurrente es titular de esos derechos e intereses, sin tener el deber jurídico de soportar esos daños⁷⁰¹.

Igualmente, y en relación con el principio de justicia, íntimamente ligado a la tutela judicial efectiva, TERRERO CHACÓN apela a que el *fumus boni iuris* se encuentra implícito en la propia naturaleza de las cosas. De esta forma, tan contrario es a la esencia de la justicia el obligar al juzgador a adoptar una medida cautelar a pesar de saber de la improsperabilidad del recurso, como el impedir su adopción siendo conocedor de que el recurso tiene cualificada probabilidad de ser estimado⁷⁰².

Pero, además, a través del *fumus boni iuris* podemos encontrar un acomodo o encaje constitucional a la potestad de ejecutividad inmediata de los actos administrativos. De esta forma, la apariencia de buen derecho permitiría matizar la presunción de legalidad y reconducir dicha prerrogativa a términos equitativos de proporcionalidad, por lo que, tan sólo cabría ejecutar el acto tras superar ese primer contraste de su conformidad con el ordenamiento jurídico. No sólo se conseguiría un mayor equilibrio en la relación jurídico-administrativa en aras a una igualdad de armas, sino que estaría amparado por parámetros constitucionales, a los que habría que unir la posibilidad de someter la ejecución inmediata del acto administrativo a control jurisdiccional en aplicación del artículo 106.1 de la CE⁷⁰³.

Por otro lado, cabe considerar que el legislador podría haber incluido, aunque fuera de manera implícita la apariencia de buen derecho en los presupuestos de la tutela cautelar en vía jurisdiccional. Cuando el artículo 130 habla de “valoración circunstanciada de

⁷⁰¹ CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 246.

⁷⁰² TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares”, en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1323.

⁷⁰³ FABRA VALLS, M.J. “La suspensión de los requerimientos de información”. *Jurisprudencia Tributaria*, ob. cit., pág. 35. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., pág. 246.

todos los intereses en conflicto”, uno de ellos es el interés público en la ejecución del acto y que dependerá de su probable adecuación o no al ordenamiento jurídico. Además, entre las circunstancias a tener en cuenta en cada caso concreto destacaría también la probabilidad de éxito de la pretensión de anulación, o a la inversa, la probabilidad de adecuación del acto al ordenamiento⁷⁰⁴.

En este sentido, entendemos acertada dicha tesis que enlaza con la postura mantenida *ut supra* de considerar que el *fumus boni iuris* beneficia en primer lugar al propio interés público: **hace primar un supremo interés general a la inaplicación de una norma o ejecución de un acto en el que concurre una evidencia o probabilidad cualificada de su disconformidad a derecho**⁷⁰⁵.

Además, el hecho de considerar implícita la apariencia de buen derecho en los presupuestos recogidos por el legislador, a juicio de otros autores, deriva también de una interpretación sistemática y finalística del régimen cautelar de la LJCA⁷⁰⁶.

⁷⁰⁴ FABRA VALLS, M.J. “La suspensión de los requerimientos de información”, ob. cit., pág. 35. Para Fabra Valls además no puede aducirse contra el *fumus boni iuris* que el incidente cautelar no sea el adecuado para reflexiones sobre la conformidad a derecho o no del acto, habida cuenta de que la propia ley exige una valoración circunstanciada.

⁷⁰⁵ El TS en la ya citada Sentencia de 18 de noviembre de 2003 (rec.5735/2001), tras confirmar que la pérdida de la finalidad legítima del recurso es la causa que legitima la adopción de las medidas cautelares adecuadas, reconoce no obstante que:

“De ahí, también, que no quepa entender vedada, en esa valoración y para apreciar si concurre o no aquella causa, la atención, en la medida de lo necesario, al criterio del fumus boni iuris o apariencia de buen derecho, pues los intereses en conflicto no pueden dejar de contemplarse, en un proceso judicial, dentro del marco jurídico por el que se rigen” (Fundamento de Derecho Cuarto).

⁷⁰⁶ De esta forma, para LÓPEZ FRAGOSO la falta de mención del *fumus boni iuris* en el texto normativo no significa tampoco que la Ley no acoja dicho presupuesto, lo cual cabe deducir de una interpretación finalística (cuál es la función que cumple la tutela cautelar), y sistemática de los preceptos que regulan las medidas cautelares tal y como se contienen en la Ley de 1998. LÓPEZ FRAGOSO ÁLVAREZ, T., “Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”, en la obra colectiva *La nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estudio y aplicación práctica de la Ley 29/1998*. Colex. Madrid. 1999, págs. 343-354.

Para GONZÁLEZ PÉREZ no cabe duda de que la omisión por el legislador de este requisito en absoluto significa que pueda prescindirse de él al decidir sobre la adopción de cualquier tipo de medida cautelar. Y ello porque, “el *fumus boni iuris* deriva de la naturaleza de la institución y de la aplicación de los principios

Asimismo, podrían apuntarse otras razones complementarias de las anteriores, para poder afirmar que el *fumus boni iuris* no queda excluido de la ley rituaría de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y así cabe destacar que, mientras que la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de 1995 se oponía de forma expresa a la apariencia de buen derecho como criterio de la justicia cautelar, por el contrario, la ley vigente no contiene previsión alguna negativa y de rechazo al mismo⁷⁰⁷.

Finalmente, también puede admitirse un reconocimiento del *fumus boni iuris* como presupuesto para la adopción de medidas cautelares, en la redacción del artículo 136.1. Dicho precepto recoge la posibilidad de negar la medida cautelar en los supuestos de los artículos 29 (obligación de la Administración a realizar una prestación concreta en favor de una o varias personas determinadas), y artículo 30 (vía de hecho por la Administración) si se apreciara con evidencia que no se daban los presupuestos previstos en dichos preceptos. Pues bien, algún autor advierte que dicho precepto está imponiendo al órgano jurisdiccional un juicio previo sobre la concurrencia de los supuestos previstos en esos artículos, lo cual exigiría ya un examen anticipado sobre el fondo del asunto, muy cercana pues a la aplicación del *fumus boni iuris*⁷⁰⁸.

generales”. GONZÁLEZ PÉREZ, J., “Medidas cautelares”, en la obra colectiva “*Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*”, Civitas. Madrid 1999, pág. 2047.

Cabe añadir que para CHICO DE LA CÁMARA el principio del *fumus boni iuris* atiende precisamente a la pretensión de no perder la finalidad legítima del recurso cuando sea lo suficientemente seria para aportar dudas razonables sobre la ilegitimidad del acto administrativo. CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., pág. 245.

⁷⁰⁷ Más bien al contrario, ya que, a juicio de CHICO DE LA CÁMARA precisamente la existencia en el artículo 124 Proyecto de Ley de 1997 de una referencia explícita a la apariencia de buen derecho no debe tomarse como un abandono del criterio en el texto definitivo. Más bien podría deberse a la necesaria adecuación de la tutela cautelar en el ámbito jurisdiccional al régimen que se configuró en el artículo 56 de la LOTC. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., pág. 245.

⁷⁰⁸ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares”, en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., págs. 1106-1107.

De esta forma, podemos concluir con que la regulación de la LJCA introduce como regla general la suspensión cautelar de la ejecutividad del acto administrativo, con la excepción de que afecte a intereses públicos, **pero siempre teniendo en cuenta que éstos aporten dudas razonables sobre su legitimidad**⁷⁰⁹.

Sin embargo, para otro sector de la doctrina hay que matizar la relevancia de la apariencia de buen derecho como criterio de la justicia cautelar en vía judicial.

En este sentido, el legislador, además de expresar la excepcionalidad de la suspensión, parece admitir solamente la adopción de medidas cautelares por *periculum in mora*, y no simplemente cuando la pretensión del solicitante goce de la apariencia de buen derecho. Por tanto, dicha postura se opone a una concepción de obtener medidas provisionales al inicio del proceso, basada exclusivamente en una apariencia de tener razón⁷¹⁰.

Además, CHINCHILLA MARÍN duda de que exista un derecho fundamental a la tutela cautelar por el solo hecho de tener aparentemente razón, pues, a su juicio, la base determinante de las medidas cautelares es el denominado *periculum in mora*, ya que la finalidad de aquéllas es evitar el peligro que para el derecho puede suponer la existencia misma de un proceso, con la lentitud propia e inevitable del mismo⁷¹¹.

Para VEGA BORREGO y CHINCHILLA MARÍN dichos supuestos sí son los únicos en los que el legislador admite de forma expresa el *fumus boni iuris* como criterio para la suspensión judicial del acto frente a la necesidad de asegurar la efectividad de la sentencia. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurs*, ob. cit., pág. 146. CHINCHILLA MARÍN, C. “Medidas cautelares” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., págs. 891-894.

⁷⁰⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 248.

⁷¹⁰ CHINCHILLA MARÍN, C. “Medidas cautelares” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., págs. 871, 873 y ss.

⁷¹¹ CHINCHILLA MARÍN, C. “El derecho a la tutela cautelar como garantía de la efectividad de las resoluciones judiciales”, *Revista de Administración Pública*, n.º.131. 1993, pág. 173. En este punto la citada autora se hace eco de la conocida y ya expuesta doctrina del TS sobre la exigencia de prudencia, calma y mesura de la aplicación de la apariencia de buen derecho para la adopción de las medidas cautelares, y

En similares términos se pronuncian otros autores para los que, sin negar que este criterio ha de tenerse en cuenta también bajo la actual LJCA, admiten su función complementaria del *periculum in mora*. De esta forma, la apariencia de buen derecho no debería ser por sí sola causa determinante de la adopción de las medidas cautelares, pero, aun admitiendo que es un criterio más, sí resultaría muy importante a tener en cuenta por el órgano judicial para fundamentar su decisión⁷¹².

3.) Aplicación de los criterios de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa a los actos tributarios.

La deseable aplicación de similares criterios en las vías de revisión administrativa y judicial, no se ha manifestado de igual modo cuando se trata de actos administrativos tributarios, en donde dicha uniformidad, más bien ha sido un automatismo que acababa por diluir la facultad valorativa de los jueces a la hora de adoptar las medidas cautelares.

En efecto, como ya hemos comentado, la adopción de medidas cautelares en la esfera tributaria ha estado tradicionalmente ligada a la opción casi obligada de la prestación de garantías.

En la vía administrativa previa, a excepción de los supuestos legalmente previstos de dispensa de garantías (y aun tampoco de manera generalmente aceptada como también hemos visto), la vinculación del crédito público con la satisfacción del interés general ha inclinado a la doctrina jurisprudencial a exigir por regla general caución cuando se trata de la suspensión de un acto tributario.

En esta línea, la suspensión administrativa del acto tributario se concedería siempre que se garantizara suficientemente la ejecución futura del mismo en caso de no prosperar la

limitada a los casos en los que la nulidad fuera absolutamente ostensible, patente, manifiesta y evidente. CHINCHILLA MARÍN, C. “Medidas cautelares”, ob. cit., pág. 589.

⁷¹² VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 145.

pretensión del particular en vía judicial. Por tanto, con carácter general, la suspensión administrativa de esta clase de actos no precisaría de los perjuicios de imposible o difícil reparación, sino simplemente requeriría que el obligado garantizara de modo suficiente la ejecución futura del acto⁷¹³.

Por tanto, una vez suspendida la liquidación tributaria en vía administrativa, automáticamente quedaba en suspenso en vía judicial, sólo por el simple hecho de haberse garantizado el pago de la deuda. Lo cual se había traducido en un automatismo en vía judicial de la suspensión, adoptando pues el mismo criterio que en la previa vía administrativa.

Dicha doctrina quedó plasmada en concreto en la Sentencia del TS de 6 de octubre de 1998, Recurso 6416/1997 (ES:TS:1998:5681), que consagraba una línea jurisprudencial apoyada en diversos argumentos⁷¹⁴:

En primer lugar, partiría de presuponer con carácter general que existen perjuicios de imposible o difícil reparación siempre que la Administración accede a suspender la ejecución del acto tributario previa prestación de garantías. Lo cual por sí mismo significaría eliminar la valoración de dicho requisito en cada caso concreto, o, en otras palabras, la Administración ya habría admitido la existencia de dichos perjuicios aceptando las garantías para responder de ellos. Por tanto, apenas quedaría margen para el

⁷¹³ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 147. No obstante, dicha afirmación no puede ser absoluta, ya que no cabe olvidar el supuesto que el propio legislador reconoce en vía económico-administrativa de suspensión sin garantías en base únicamente a los perjuicios de imposible o difícil reparación (artículo 233.4 de la Ley General Tributaria). Tal y como hemos defendido en su momento, no tiene sentido exigir o siquiera justificar que no se pudo prestar garantía para poder suspender la ejecución de un acto en este supuesto en el que el particular pudiera acreditar dichos perjuicios.

Dicha crítica ya la formulamos con ocasión del estudio particular del procedimiento económico-administrativo respecto a la doctrina jurisprudencial favorable a la exigencia previa de garantía como regla general. Vid. Parte Segunda, Capítulo Tercero, Epígrafe II, Apartado C de esta tesis.

⁷¹⁴ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*. ob. cit., págs. 150-151.

órgano judicial, al que la pieza cautelar ya le vendría resuelta en vía administrativa, y sin que al particular tampoco se le tuviera exigir esfuerzo probatorio de dichos perjuicios⁷¹⁵.

Asimismo, y derivado del anterior, el interés público no se vería afectado al garantizarse de forma suficiente el importe de la deuda, por lo que la suspensión judicial no provocaría daños y perjuicios a la Administración⁷¹⁶.

Aduce el Alto Tribunal que no sería lógico que la vía contencioso-administrativa fuera más rigurosa que la vía administrativa para la obtención de la suspensión, obligando al particular a probar unos perjuicios que la Administración ya reconoció al admitir la suspensión previa prestación de garantía.

Es decir, la traslación de los criterios de la suspensión administrativa a la vía judicial encontraba otro fundamento en la incoherencia que supondría exigir requisitos adicionales a los de la vía administrativa. Si los órganos de gestión pudieran suspender aún sin garantías, no tendría sentido que el órgano judicial exigiera acreditación de perjuicios de imposible o difícil reparación sólo por haberse trasladado la impugnación a la vía jurisdiccional sin ninguna otra justificación de justicia material⁷¹⁷.

Por tanto, la doctrina jurisprudencial dictada en materia de suspensión de los actos tributarios venía siendo pacífica, en el sentido de que, el pago de las deudas causaba al recurrente unos perjuicios muy superiores a los que se derivan para la Hacienda Pública por el hecho de suspender la ejecución, [Sentencias del TSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 27-07-2009, (rec. 35/2009), de 25-09-2009, (rec.

⁷¹⁵ Ello, además de criticable ya no sería posible, al menos en teoría, desde el momento en el que el legislador contempla los perjuicios de imposible o difícil reparación como supuesto tasado de suspensión sin garantías en la vía económico-administrativa (artículo 233.4 de la LGT).

⁷¹⁶ Argumento igualmente criticable, al identificar la protección del interés público únicamente con la prestación de garantía, además de ignorar la protección al interés del particular, cuyo derecho a la tutela judicial efectiva no puede estar sujeto a la regla general de que la suspensión de la ejecución del acto dependa del esfuerzo de prestar caución suficiente.

⁷¹⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., págs. 253-254.

45/2009), de 04-02-2010 (rec. 160/2009) y de 30-06-2009 (rec. 29/2009)]. Por lo que, siempre que se aportara fianza, la suspensión de los actos de gestión o ejecución tributaria era debida, sin que correspondiera al Tribunal entrar a realizar ponderación alguna de intereses, ya que tal ponderación se ha realizado por el legislador (SSTS de 28 de enero , 6 de febrero y 19 de abril de 1999); y la exigencia de fianza o caución, para poder conceder la suspensión, era indeclinable, salvo en casos muy excepcionales, (SSTS de 6 de octubre de 1998, Recurso 6416/1997 (ES:TS:1998:5681), de 10 de abril de 1999, Recurso 313/1998 (ES:TS:1999:2405), de 10 de mayo de 2000, recurso nº 4348/1998 (ES:TS:2000:3822), y de 07 de marzo de 2006, Recurso nº 1302/2000 (ES:TS:2006:1247).

Tal postura, que suponía una objetivación de la producción de los perjuicios de imposible o difícil reparación mediante la simple fórmula de la prestación de garantía suficiente para responder de la deuda tributaria.

La reacción contra dicho automatismo surgió desde la propia Sentencia de 6 de octubre de 1998 y adoptó forma de Voto particular formulado por nueve de los magistrados. La crítica de fondo, (además de las otras ya apuntadas), reside en que dicha doctrina reduce al máximo las facultades de los órganos judiciales en la pieza de justicia cautelar. Aplicada a sus últimas consecuencias, no cabe duda de que, suspendida la deuda en vía administrativa mediante garantía que extiende sus efectos a la vía judicial, el órgano judicial no tiene más alternativa que ratificar una medida cautelar en base a un razonamiento no adoptado por él sino por la Administración⁷¹⁸.

⁷¹⁸ En el apartado segundo del Voto particular se argumenta que, el régimen de suspensión adoptado en vía administrativa, a pesar de su indudable valor para ponderar los perjuicios derivados del pago o el menoscabo del interés general derivado de la suspensión, “no puede llevar al extremo de condicionar de modo absoluto la decisión judicial privando al juzgador de sus facultades de conocimiento, reducidas a la comprobación burocrática de haberse prestado las condiciones adecuadas el aval exigido por las leyes administrativas”.

No obstante, FALCÓN Y TELLA ya advirtió también una flexibilización en dicha doctrina jurisprudencial, incluso en un momento anterior a la LJCA, y esta vez en torno a otro eje principal⁷¹⁹: Frente a la prevalencia de evitar la perturbación de los intereses públicos de la anterior normativa, **se empieza a ponderar al mismo tiempo la acreditación por el particular de los perjuicios de imposible o difícil reparación**. Es decir, no hay que valorar tanto que la solvencia de la Administración pueda reparar el daño derivado de la ejecución mediante la devolución de lo ingresado, **sino que hay que ponderar la situación de inestabilidad que la ejecución puede causar en el patrimonio del particular**, (STSJ de 4 de octubre de 1996 [RJ 1996,7652]).

En cualquier caso, dicho automatismo de la suspensión en vía judicial, deja de tener sentido y amparo con la LJCA, debido al diferente tratamiento que el legislador dispensa a la tutela cautelar en el ámbito contencioso-administrativo, trasladándose el eje de la misma hacia el *periculum in mora*.

En efecto **es doctrina reiterada que el automatismo con que la suspensión opera en la vía administrativa previa, no puede extenderse al orden de la jurisdicción contencioso-administrativo**.

El TS en Sentencia de 15 de diciembre de 2011, Recurso de casación nº 1273/2011 (ES:TS:2011:8731), ha declarado que lo procedente es en sede judicial aplicar los criterios que ofrece los arts. 129 y ss. de la Ley rituarial de la jurisdicción contencioso-administrativa. Con remisión a la STSJ de 06 de octubre de 1998, considera que:

"...a pesar del comentado cuasi-automatismo de la suspensión en la vía jurisdiccional [...], lo procedente es en sede judicial aplicar los criterios que ofrece los arts 129 y ss. de la LJ , que posibilita" la potestad judicial de atemperar las

⁷¹⁹ En realidad, para el citado autor este nuevo régimen debía suponer un giro radical en la justicia cautelar en la doctrina hasta entonces vigente que acabamos de exponer:

FALCÓN Y TELLA, R. "La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II): el nuevo régimen de medidas cautelares", ob. cit., pág. 7.

medidas cautelares que el órgano jurisdiccional pueda o deba adoptar, en el marco de los recursos contencioso administrativos, a las peculiares circunstancias que se deriven de la necesaria ponderación de los intereses públicos y privados puestos en juego. (...) Y una vez acordada la suspensión en el legítimo uso de la autorización al Tribunal de la instancia que posibilita el artº 133 de la LJ, bajo su privativa apreciación, exigir o no caución o garantía suficiente para responder de los perjuicios que pudiera acarrear la medida cautelar" (Fundamento de Derecho Tercero)⁷²⁰.

Y ello es trasladable al ámbito tributario, ya que la LCJA no establece ningún régimen especial para esta clase de actos⁷²¹.

Podemos concluir con que la vigencia de la LJCA supuso una ruptura con el automatismo entre las dos vías de revisión en el ámbito cautelar, y cuya esencia era la prestación de garantías.

Ahora bien, y como pervivencia de esa estrecha relación entre ambas vías de revisión tributaria en materia cautelar, la Sentencia del TS de 12 de junio de 2000, Recurso nº 6596/1995 (ES:TS:2000:4756) sentó el criterio, *obiter dicta*, respecto a dicha cuestión:

⁷²⁰ Como se encarga de recordar el Auto de la Audiencia Nacional de 9 de abril de 2018, Recurso nº 158/2018 (ES:AN:2018:497A) y el Auto de 25 de julio de 2018, Recurso nº 655/2018 (ES:AN:2018:1486A), ante la alegación del recurrente de que la suspensión había sido previamente acordada en vía económico-administrativa mediante aval que extendía los efectos a la vía judicial, considera:

“la adopción de medidas cautelares contempladas en los artículos 129 y s.s LJCA (RCL 1998, 1741) es una facultad atribuida al juzgador con el fin de asegurar la efectividad de la sentencia, y, podrán acordarse, previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto, únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso” (Fundamento de Derecho Tercero).

⁷²¹ Para GARCÍA ROSS, “no existe, en general, ninguna especialidad en cuanto al tratamiento de la suspensión en la impugnación de los actos administrativos tributarios en vía jurisdiccional con respecto al resto de los actos, al menos a nivel normativo. Es en la práctica donde se ponen de manifiesto las peculiaridades que prueban una vez más la conexión que en materia de suspensión existe entre ambas vías”. GARCÍA ROSS, J. J., Tesis Doctoral *La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*, ob. cit., pág. 344.

“Otra cosa es, lógicamente, que a las nuevas situaciones en que resulte aplicable la actual Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el régimen de la suspensión en vía jurisdiccional de los actos tributarios -no el de la suspensión en las vías de gestión o económico-administrativa que está regulado en las disposiciones acabadas de mencionar- deba someterse a los criterios generales y más flexibles a que se refieren sus arts. 129 y siguientes, es decir, al régimen de "medidas cautelares" que dichos preceptos establecen. Quiere decirse con esto que también en materia tributaria podrán adoptarse otras medidas distintas de la suspensión de la ejecución de los actos de esa naturaleza que tiendan a asegurar la efectividad de la sentencia o a evitar que la ejecución de aquellos pueda frustrar la finalidad legítima del recurso sin perturbación grave de los intereses generales o de tercero (arts. 129 y 130). Pero no cabe duda alguna que, si la Administración en vía de gestión o en vía económico-administrativa ha adoptado la suspensión por haber quedado suficientemente garantizada la deuda tributaria en virtud de los preceptos acabados de citar, el mantenimiento de los mismos criterios para conservarla en la vía jurisdiccional, si la garantía apareciera extendida a esta última, será de total lógica y coherencia...” (Fundamento de Derecho Segundo).

En cualquier caso, la pretensión del legislador fue dotar de autonomía al régimen cautelar en vía judicial en virtud de la plenitud de jurisdicción, reforzando la facultad decisoria del juzgador sujeta fundamentalmente a los criterios fijados en la ley rituarial de la jurisdicción y con preponderancia del *periculum in mora*⁷²².

⁷²² Tanto la Sentencia de 06 junio de 2008, Recurso 1999/2007 (ES:TS:2008:2980) como la Sentencia de 06 de junio de 2008, Recurso 982/2007 (ES:TS:2008:4348) resultan muy significativas en cuanto a la evolución jurisprudencial a la luz de la LJCA, ya que el Alto Tribunal reconoce en primer lugar que, en cuanto al régimen de la suspensión respecto a las liquidaciones, no ofrece ninguna referencia singularizada para la materia tributaria que permita soslayar la aplicación de los criterios fijados por el legislador.

Y a continuación, se remite a la doctrina fijada en Sentencia de 07 de marzo de 2005 en el ámbito sancionador. En este sentido, y como ya hemos explicado extensamente al analizar el Régimen jurídico de la suspensión de las sanciones tributarias, el Alto Tribunal consideró que no había motivo para mantener

No obstante, la doctrina expuesta sí podría justificar el mantenimiento de la suspensión acordada en vía administrativa, pero no ya en base a un derecho incondicionado a la medida cautelar en vía jurisdiccional sólo por la prestación de garantía, sino desde una interpretación de los propios criterios de la LJCA: la no suspensión afectaría a la finalidad legítima del recurso mientras que los intereses generales no se verían perjudicados al quedar amparados por la garantía.

Esta doctrina evolucionada del TS sobre la suspensión judicial de actos tributarios y de contenido económico, es recogida de nuevo por el TSJ de Justicia de Cataluña. De esta forma, la Sentencia nº 1203 del TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 16 de diciembre de 2010, Recurso de apelación nº 63/2010, (JUR\2011\150549), resolvía la impugnación de un auto que desestimaba la suspensión cautelar interesada por entender que no se acredita el hecho que provocaría la pérdida de la finalidad legítima del recurso. Y así, en el Fundamento de Derecho Segundo, Apartado 6º consideraba lo siguiente:

“.... En orden al juicio de ponderación de los intereses particulares y generales, nada obsta a que el órgano judicial pueda tomar en consideración el juicio o valoración de que se haya partido en la vía administrativa o económico-administrativa, en concordancia con las restantes circunstancias concurrentes; sin que ello suponga en modo alguno un automatismo o vinculación directa en este ámbito jurisdiccional de tal decisión...”

Finalmente, la citada Sentencia concluye que:

que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía, acordada en la vía administrativa o económico-administrativa, prolongaba, sin más, su efectividad en la vía contencioso-administrativa hasta la finalización de la misma. Todo ello a expensas de la decisión final del juzgador sobre la suspensión solicitada en el ejercicio de su propia potestad cautelar. Pues bien, si ello es así en materia sancionadora, según la Sentencia de 06 junio de 2008, Recurso 1999/2007 *“...se impone idéntica solución, en cuanto a las liquidaciones tributarias, por lo que no basta con alegar y asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, debiendo estarse a los criterios que señala el art. 130 de la Ley de la Jurisdicción”* (Fundamento de Derecho Cuarto).

“En aplicación de los anteriores criterios, venimos declarando de forma cotidiana que en los supuestos en que conste la constitución en la vía administrativa de garantía suficiente, comprensiva de la deuda tributaria e intereses de demora correspondientes, con extensión de sus efectos a la vía jurisdiccional, y sin que la Administración haya aportado elemento alguno de prueba del que inferir que la demora en el ingreso de la deuda tributaria garantizada pueda comportar una efectiva vulneración de sus intereses, procederá acordar la suspensión con extensión de los efectos de la garantía a la vía contencioso- administrativa, habida cuenta que, a criterio de este órgano jurisdiccional, los intereses generales no se ven gravemente perturbados como consecuencia de dicha medida cautelar, atendido el aseguramiento de la deuda, mientras que la finalidad legítima del recurso sí podría verse afectada. En tal supuesto, procederá la suspensión, condicionada a la prestación de las correspondientes garantías, en la forma prevista en el artículo 133 LJCA...” (Fundamento de Derecho Tercero)⁷²³.

⁷²³ El contenido de dicha Sentencia es reproducido por el TSJ de Cataluña entre otras en la Sentencia nº 1208, de 16 de diciembre de 2010 (Recurso de apelación nº 127/2010) (JUR\2011\150545), Sentencia nº 1206, de 16 de diciembre de 2010 (Recurso de apelación nº 115/2010) (JUR\2011\150548), Sentencia nº 31, de 14 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 124/2010) (JUR\2011\149402), Sentencia nº 32, de 14 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 128/2010) (JUR\2011\149400), Sentencia nº 34, de 14 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 137/2010) (JUR\2011\149399), Sentencia nº 36, de 14 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 123/2010) (JUR\2011\149401), Sentencia nº 38, de 14 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 110/2010) (JUR\2011\149348), Sentencia nº 39, de 14 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 111/2010) (JUR\2011\149349), Sentencia nº 47, de 19 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 120/2010) (JUR\2011\149167), Sentencia nº 48, de 19 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 126/2010) (JUR\2011\149168), Sentencia nº 116, de 19 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 141/2010) (JUR\2011\148284), Sentencia nº 115, de 28 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 131/2010) (JUR\2011\148288), Sentencia nº 120, de 28 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 152/2010) (JUR\2011\148287), Sentencia nº 117, de 28 de enero de 2011 (Recurso de apelación nº 144/2010) (JUR\2011\148283).

Todas ellas reiteran los mismos fundamentos, y acababan por estimar el recurso y la suspensión solicitada, pero no en base al automatismo en la prolongación en vía jurisdiccional de la suspensión con garantía acordada en vía administrativa ni tampoco por un pretendido derecho incondicionado a la suspensión jurisdiccional por la prestación de garantía. La clave en estos casos concretos, a juicio del órgano jurisdiccional, fue que la Administración ni alegase ni justificase concretamente sobre una afectación relevante de la suspensión en las finanzas municipales.

En este sentido, el TSJ de Cataluña condensa dicha doctrina en la Sentencia nº 52/2012 de 19 de enero de 2012, Recurso 209/2011 (ES:TSJCAT:2012:645). En su Fundamento de Derecho Segundo, se resumen los siguientes criterios generales de esa Sala en materia de suspensión de liquidaciones tributarias que evolucionaron de acuerdo con la jurisprudencia del TS que se acaba de citar:

1.º) Para entender la evolución normativa y jurisprudencial sobre la justicia cautelar en materia tributaria debemos abandonar la doctrina ya superada del Tribunal sobre la no suspensión de los actos de contenido económico ante la contundente proclamación contenida en la Exposición de Motivos de la LJCA: la adopción de medidas cautelares no debe contemplarse como una excepción.

2.º) La evolución de la doctrina jurisprudencial dictada en la materia, supone abandonar el automatismo de la suspensión en vía judicial por el hecho de garantizar la deuda en vía administrativa, hasta el pleno sometimiento al régimen cautelar de la LJCA, todo ello en virtud del principio de plenitud de la jurisdicción, ligado al de tutela judicial efectiva, que exigen al tribunal la ponderación de los intereses concurrentes en el momento de decidir sobre la adopción de las medidas cautelares que correspondan.

3.º) No obstante lo anterior, no cabe confundir la ponderación de los intereses en conflicto que ordena el art. 130.1 de la misma LJCA, con el automatismo en la prolongación en vía jurisdiccional de la suspensión con garantía acordada en vía administrativa. Se afirma la libertad de juicio del órgano judicial para apreciar dicha ponderación ya que ese es el deseo expreso del legislador al instaurar el nuevo régimen cautelar.

4.º) Todo lo dicho se refuerza por la circunstancia de que, **la LJCA no ofrece ninguna referencia singularizada para la materia tributaria**⁷²⁴.

5.º) Ello no implica, sin embargo, una absoluta estanquedad entre ambos regímenes cautelares, ya que al fin y al cabo ambos pertenecen a vías sucesivas de impugnación de un mismo acto sujeto a revisión, y en el que los particulares impetran la tutela de sus derechos en su más amplio sentido del término, ya sea en vía administrativo como judicial⁷²⁵.

Y así, dicha necesaria independencia de criterios a seguir por el órgano judicial no enerva la posibilidad de que el órgano judicial pueda tomar en consideración el juicio o valoración de que se haya partido en la vía administrativa o económico-administrativa, en concordancia con las restantes circunstancias concurrentes, todo ello en orden al juicio de ponderación de los intereses particulares y generales, *ex* artículo 130.1 de la LJCA. Ello, así lo justifica la doctrina del Alto Tribunal, no significa volver al automatismo entre ambas vías, sino que precisamente la suspensión condicionada a la prestación de las correspondientes garantías, no hace sino cumplir lo dispuesto en el art. 133 de la LJCA, que ampara la extensión de efectos a la vía contencioso-administrativa del aval prestado ya en vía administrativa, como regla general mediante la ponderación de los intereses en conflicto que ordena el art. 130.1 de la misma LJCA en la propia normativa tributaria.

⁷²⁴ Sentencia del TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de fecha 10 de abril de 2013, nº 460/2013, recaída en Recurso 1777/2012, y Sentencia nº 984/2012 del TSJ de Cantabria, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 26 de diciembre de 2012, (rec. 256/2012).

⁷²⁵ En este sentido se pronuncia la Sentencia del TSJ de Madrid, de 6 de octubre de 2011, Recurso nº 651/2001 (ES:TSJM:2011:11984) en la que se indica:

“Aunque no sean aplicables en el seno del recurso contencioso-administrativo las normas tributarias sobre suspensión, cuestión diferente es la posibilidad de acudir como criterios interpretativos o valorativos de las normas procesales a las disposiciones administrativas o procedimentales. Es más, este método es coherente con el principio de unidad del ordenamiento jurídico y constituye una proyección de la interpretación contextual a que se refiere el art. 3.1 CC” (Fundamento de Derecho Tercero).

En cualquier caso, de toda esta doctrina cabe extraer que, en la normativa vigente **la prestación de garantía no constituye en principio un presupuesto para conceder la suspensión, sino en todo caso una consecuencia de su adopción, sin que tenga carácter preceptivo.**

Por el contrario, en vía judicial la prestación de garantía depende única y exclusivamente del juicio del órgano juzgador si lo considera adecuado para evitar o paliar perjuicios que se derivaran de la suspensión, y tampoco de modo absoluto ya que también depende del juzgador valorar la probabilidad de que pudieran producirse⁷²⁶.

En este sentido, la norma alude a la facultad del juzgador en el artículo 130.2 de la LJCA en cuanto a la denegación de la medida cautelar por grave perturbación de intereses generales o de terceros. Cuando se analizó la previa exigencia de garantía para suspender la ejecución del acto en materia tributaria, también veíamos que la invocación del daño o perturbación del interés público para oponerse a la suspensión, o al menos para exigir garantías, debía matizarse⁷²⁷.

Frente a la invocación del artículo 130.2 de quebranto grave derivado de la suspensión de la ejecución de un acto tributario, cabría oponer que todo interés general patrimonial

⁷²⁶ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurs*, ob. cit., pág. 145.

⁷²⁷ De esta forma, la prioridad en la defensa del interés público por encima de los derechos individuales de los particulares que suponía la aplicación del artículo 123.2 de la LJCA de 1956, implicaba para GARCÍA DE ENTERRÍA la subordinación del derecho a la tutela judicial efectiva, fundamento del orden político y paz social a unos pretendidos “intereses públicos” en la ejecución del acto, ya que “no puede haber un interés general en impedir la justicia efectiva”. Considera el citado profesor que no cabe invocar el interés general para ejecutar un acto administrativo ilegal o para excluir la posibilidad de adoptar la medida cautelar que puede venir obligada por la apariencia de buen derecho o para evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso. GARCIA DE ENTERRÍA, E., Cit. GIMENO SENDRA, V. en “Medidas cautelares”, en la obra colectiva *Comentarios a la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., pág. 501.

quedaría salvaguardado prestando adecuada garantía en la forma prevenida por el artículo 133 de la LJCA⁷²⁸.

Finalmente resulta procedente hacer la siguiente reflexión respecto a la aplicación en el ámbito tributario de los criterios de la justicia cautelar previstos en vía judicial y en vía administrativa. Ya hemos visto que para un sector doctrinal cualificado, la falta de previsión del *periculum in mora* en vía administrativa a efectos de la suspensión del acto tributario, se debe a que es en sede contencioso-administrativa donde cobra plenitud, y donde la medida cautelar adquiere todo su sentido como manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva contemplado en el artículo 24.1 CE.

Ahora bien, dicho derecho, creemos que ha de entenderse igualmente predicable en vía previa administrativa, al menos en aras de un mayor equilibrio en la relación jurídico-administrativa y una igualdad de armas. **En este sentido, no es menos cierto que también la Administración ha de garantizar este derecho a los ciudadanos en el curso del procedimiento, no obstante, el principio de ejecutividad del acto administrativo.**

Según GARCÍA ROSS, con cita de la STC 78\1996, de 20 de mayo (Aranzadi RTC 1996\78), “el ámbito de aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva no sólo incumbe a los juzgados y tribunales, sino también implica a los órganos administrativos, aunque sea en aquellos donde deba hacerse valer finalmente”⁷²⁹.

Sigue afirmando el citado autor que, “...estamos ante una única institución que no pierde su esencia, sus raíces, su naturaleza y su fundamento, por razón de lo que se impugne sea

⁷²⁸ Así lo considera CHICO DE LA CÁMARA, concluyendo que, en ninguno de los regímenes cautelares de ámbito jurisdiccional los intereses públicos han sido prevalentes de forma absoluta, debiendo ser susceptibles de ponderación con otros criterios –como el *fumus boni iuris*--, de forma que el juez deberá valorarlos en su conjunto y de forma circunstanciada. CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 254.

⁷²⁹ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 341.

un acto administrativo ante un órgano revisor de la propia Administración, o de una resolución dictada por esta, ante los tribunales. En todo caso, es la misma ejecución del acto lo que se suspende, y no la resolución que han dictado los tribunales económico-administrativos”⁷³⁰.

Por ello, insistimos en una uniformidad, *mutatis mutandis*, (admitiendo las peculiaridades de los diferentes procesos o procedimientos), en los criterios aplicables para la adopción de medidas cautelares, sobre todo desde el punto de vista de la aplicación efectiva por los órganos de la Administración.

En definitiva, podría mantenerse que fueran los presupuestos de la justicia cautelar en vía judicial los que sirvieran de orientación a los órganos administrativos encargados de resolver la suspensión en la vía previa de revisión. Y ello teniendo en cuenta que es el principio de plena sujeción de la actuación de la Administración a la revisión judicial lo que debiera permitir a jueces y tribunales conocer la adecuación a derecho o no de la ejecución inmediata del acto. Es esta función instrumental de la vía administrativa, la de preparar, en su caso, la adopción de la suspensión en vía contenciosa, la que justificaría que la medida cautelar en la vía administrativa previa se apoyara en los mismos criterios que el legislador prevé para la vía judicial.

Dicha solución dotaría de uniformidad al régimen de la justicia cautelar, y evitaría que los ciudadanos que no quieran o no puedan acceder a la vía judicial, ya sea por falta de medios para litigar o por conveniencia relacionada con la cuantía de la deuda, reciban una tutela cautelar en peores condiciones, por ser menor (no judicial) y por carecer de efectividad⁷³¹.

⁷³⁰ GARCÍA ROSS, J.J., Tesis Doctoral “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, ob. cit., pág. 345.

⁷³¹ FABRA VALLS, M.J., “La suspensión de los requerimientos de información”, ob. cit., págs. 28-29.

Todo ello, creemos contribuirían a una mayor igualdad de armas y equilibrio en la relación jurídico-administrativa, en el ámbito más propicio de todos para dicho fin como es el de la justicia cautelar.

III.) Particularidades del procedimiento cautelar en vía jurisdiccional.

Existen tres cuestiones, a nuestro juicio, esenciales en cuanto al *iter* procedimental que sigue la suspensión del acto impugnado en el recurso contencioso-administrativo.

A.) El tránsito a la vía contencioso-administrativa y el mantenimiento de la suspensión.

El rechazo al automatismo en la suspensión de la liquidación tributaria cuando está suspendida previamente en sede administrativa, plantea la cuestión relativa al tránsito de la suspensión entre la vía administrativa y la contencioso-administrativa.

El lapso de tiempo que transcurre desde que se dicta el acto que agota la vía administrativa hasta que los Juzgados o Tribunales de lo contencioso resuelven sobre la solicitud de suspensión o de otras medidas cautelares pedidas por el demandante, ha sido calificado como “tierra de nadie”.

El problema fundamental que se plantea radica en determinar si en ese lapso de tiempo la Administración seguía conservando o no su potestad de autotutela ejecutiva⁷³².

Frente al silencio del legislador sobre ese interín, sí se contempla en dos legislaciones fuera de ese ámbito jurisdiccional: - en el artículo 117.4, tercer párrafo de la LPACAP; - y, específicamente en el ámbito tributario en el artículo 233.8 y 9 de la LGT, tanto

⁷³² RODRÍGUEZ CARBAJO J. R., “La tierra de nadie entre la vía administrativa y la contencioso-administrativa”, *Actualidad Administrativa*, nº.8, págs. 1021 y ss.

respecto al mantenimiento de la suspensión durante la tramitación del económico-administrativo, como en vía judicial en tanto que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada⁷³³.

La razón última de dicha regulación hay que encontrarla en la protección al contribuyente de ejecuciones precipitadas del acto administrativo, frustrando la tutela cautelar impetrada al interponer el recurso contencioso-administrativo⁷³⁴.

Tal y como considera cierto sector doctrinal⁷³⁵, dicho régimen parte del principio general de que en ese período la Administración conserva su potestad de ejecutar por sí misma sus propios actos, **salvo que concurran los siguientes requisitos:**

- Que se haya concedido la suspensión en la vía administrativa y/o económico-administrativa;

⁷³³ En realidad, esta previsión legal lejos de condicionar la decisión final del órgano judicial sobre la medida cautelar, lo que establece es una prórroga de la suspensión acordada ya en vía administrativa en tanto se decide su concesión o no en vía judicial. Por lo que, en puridad, no hay una suspensión judicial con efectos retroactivos sino una prórroga de la suspensión administrativa, con lo que se trata de evitar en palabras de MARTÍN QUERALT, los “espacios muertos” existentes entre la decisión tomada al respecto en la última vía de impugnación y la que deba tomarse en el siguiente peldaño judicial. MARTÍN QUERALT, J. “Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación”: *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Ediciones Francis y Taylor. Madrid, 1998, pág. 172, citado por VEGA BORRERO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 136.

⁷³⁴ Como ponía de manifiesto MOROTE SARRIÓN con base al procedimiento cautelar del artículo 123 de la LJCA de 1956, la Administración podía retrasar la resolución del incidente, apurando los plazos del trámite de audiencia en caso de que el Abogado del Estado se opusiese a la suspensión. En ese caso, y mientras durara el incidente cautelar, la Administración podría ejecutar el acto administrativo sin esperar a su resolución, habida cuenta de que la petición de suspensión no imponía el deber de abstención de aquélla. La consecuencia de lo anterior no podía ser otra que la medida cautelar llegara demasiado tarde para cumplir su finalidad, como es evitar los daños de imposible o difícil reparación, lo que se produciría si la actuación fuera de tal naturaleza que su ejecución impediría la posibilidad de reponer las cosas a su estado original.

MOROTE SARRIÓN, J. V., “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 310.

⁷³⁵ RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., “La tierra de nadie entre la vía administrativa y la contencioso-administrativa”, ob. cit., págs. 1021 y ss.

- Que esa suspensión haya ido acompañada de alguna garantía y que conserve su vigencia y eficacia en la vía económico-administrativa (artículo 25.5, segundo y tercer párrafo del RRVA), y en la posterior contencioso-administrativa;
- Y, por último, que el interesado comunique a la Administración que ha interpuesto el recurso, y que en el escrito de interposición haya solicitado la suspensión, (esa comunicación no aparece expresamente prevista en el artículo 117.4 de la LPACAP, pero hay que considerar que está implícita en él).

Siendo obvia la exigencia del primer requisito, cabe detenerse en los otros dos condicionantes para acceder a la prórroga en vía judicial de la suspensión previamente acordada en vía administrativa.

Respecto al segundo requisito, parte de la premisa de que la suspensión administrativa precisó de la aportación de garantías. Sin embargo, parece que no tiene en cuenta que, si bien en vía administrativa y fuera de los supuestos de sanciones y de errores materiales no se contempla la posibilidad de suspensión sin garantías, en vía económico-administrativa sí es posible llegar a la vía contenciosa con el mantenimiento de una suspensión sin garantías adoptada por perjuicios de imposible o difícil reparación. Por tanto, entendemos que, al menos en la modalidad de suspensión con dispensa total de garantías, es posible esta prórroga de la suspensión sin exigir su aportación.

Junto a ello, existen otras dos razones que avalan dicha postura: el supuesto de los perjuicios de imposible o difícil reparación, en su denominación de *periculum in mora*, es el mismo que rige con carácter prioritario en el régimen cautelar de la LJCA, con lo que existe evidente identidad entre el fundamento de la suspensión sin garantías en vía económico-administrativa y en vía judicial; y que, la aportación de garantías en vía

judicial no es la regla general sino sólo cuando el órgano decisor lo considere conveniente para evitar daños a terceros en los términos del artículo 133 de la LJCA⁷³⁶.

En cuanto a la comunicación al órgano de recaudación de la interposición del recurso contencioso-administrativo, con solicitud expresa de suspensión al órgano judicial, la redacción literal del artículo 233.9, primer párrafo parece condicionar el mantenimiento o prórroga de la suspensión a dicho requisito, (“...se mantendrá la suspensión...cuando el interesado comunique...”).

Ahora bien, estamos de acuerdo con un sector de la doctrina que considera dicho requisito de carácter no sustancial, ya que lo verdaderamente esencial es que exista solicitud judicial, la cual como veremos en el siguiente apartado, es la que abre la pieza separada para que se pueda pronunciar el órgano judicial sobre la suspensión. Pero, además, lo realmente trascendente a la postre es esa decisión judicial que a su vez marcará en realidad los efectos o no de esa prórroga, según se conceda o deniegue la medida cautelar. No podemos olvidar que lo que pueda ejecutar o no el órgano recaudatorio de la Administración, va a estar siempre condicionado por la decisión última del órgano judicial sobre la suspensión ante él solicitada.

Pero, yendo más lejos aun, si mantenemos que lo decisivo es la posterior decisión judicial, en realidad el incumplimiento de la comunicación tampoco eliminaría dicha prórroga de la suspensión administrativa, siempre que el órgano judicial concediera finalmente la medida cautelar. Tan sólo la falta de comunicación podría dar lugar a la

⁷³⁶ Así lo considera VEGA BORREGO, que incide además en la circunstancia de que la prórroga de la suspensión se condiciona a que durante la misma el acto siga suspendido en las mismas condiciones que hasta el momento de su finalización. Por ello, cuando ha habido dispensa total de garantías, tanto por perjuicios de imposible o difícil reparación como por tratarse de una sanción, no tiene sentido exigir su aportación a efectos de su prórroga, ya que antes no fueron exigidas. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 141-142.

negación de la prórroga únicamente en el supuesto en el que la suspensión finalmente se denegara por el órgano judicial⁷³⁷.

Por tanto, la comunicación garantiza siempre el efecto suspensivo de la solicitud sin que la Administración pueda ejecutar, pero su falta no elimina necesariamente la prórroga de la suspensión. En este caso, la diferencia es que la Administración podría ejecutar el acto, pero estará siempre pendiente en última instancia de la decisión judicial: si ésta confirma la suspensión entonces la Administración tendrá que retrotraer actuaciones sin que fuera válida la ejecución; si el juez deniega la suspensión cuya solicitud no fue comunicada, entonces dejaría de operar la prórroga, validándose lo actuado hasta entonces por la Administración⁷³⁸.

⁷³⁷ En este sentido, VEGA BORREGO considera que, el derecho a la tutela judicial sólo impone que la solicitud de suspensión judicial tenga efectos retroactivos cuando finalmente se accede a dicha solicitud de suspensión judicial. Por el contrario, en caso de denegarse, “...es porque no existe ningún interés que sea necesario tutelar como consecuencia del derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que no resulta imprescindible reconocer a la solicitud efectos suspensivos”. Cuestión distinta, concluye el citado autor, es que el legislador haya querido atribuir esos efectos a la solicitud imponiéndole la obligación formal de comunicar en plazo al órgano de recaudación la solicitud de suspensión judicial.

De esta forma se permite que dicho requisito tenga un valor relativo y condicionado siempre a la decisión judicial final sobre la suspensión, y al mismo tiempo atribuirle cierto valor que justifique su existencia sin vaciar su contenido. VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., págs. 139-140.

A este respecto, como indicó la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2011, Recurso 184/2008 (ES:AN:2011:1940) esta previsión tiene,

“... la benéfica finalidad de garantizar al contribuyente que la suspensión adoptada en la vía administrativa, conforme a las reglas que rigen en ésta, va a ser mantenida sin solución de continuidad, con tal que aquél satisfaga la carga de poner en conocimiento de la Administración, no sólo que el recurso jurisdiccional se ha interpuesto, sino que, además, en el escrito de interposición, que es el primer acto procesal de la parte demandante en que tal pretensión puede ejercitarse —con alguna excepción que no hace al caso— se ha instado la medida cautelar cuya eventual adopción sería incompatible con la ejecución del acto administrativo” (Fundamento de Derecho Cuarto).

⁷³⁸ VEGA BORREGO, F.A. *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 140.

Cuestión distinta a la comunicación en sí misma es el plazo en que debe hacerse la solicitud judicial de suspensión y cuyos efectos los examinaremos en el siguiente apartado.

Esta línea doctrinal apuntada ha sido, a nuestro juicio, confirmada por el TS en la Sentencia nº1307/2020 de 15 de octubre de 2020, Recurso 315/2018 (ES:TS:2020:3277), rechazando una interpretación maximalista de la obligación formal a cargo del particular.

En concreto, ofrece una interpretación más flexible en la exigencia de este requisito del artículo 233.9, al considerar que la falta de comunicación del particular no ampara ejecución alguna del acto, en este caso una sanción, cuando el órgano jurisdiccional confirió traslado al representante de la Administración para evacuar trámite de alegaciones en relación con la pretensión cautelar.

Partiendo de dicho supuesto, el Alto Tribunal comienza por reconocer la idea ya apuntada de que, *“la carga del artículo 233.9 LGT tiene una doble finalidad, la de preservar el derecho del interesado frente a ejecuciones precipitadas o al descuido; y la de asegurar, institucionalmente, la efectividad de la tutela cautelar efectiva (art. 24.1 CE) mientras ésta sigue su curso hasta la decisión que proceda, en el ámbito del control jurisdiccional de la Administración (art. 106 CE)...”*, por lo que *“...el único sentido que puede dársele al precepto de cuya exégesis se trata es el de facilitar una imprescindible información a la Administración para que obre consecuentemente”* (Fundamento de Derecho Tercero).

Pero a continuación introduce los límites a dicha carga formal reinterpretando la obligación de comunicación a la Administración impuesta por el meritado precepto, en el sentido de que,

“...no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Y ello considerando que, si la Administración conoce o puede conocer, tanto la existencia de un proceso como la solicitud judicial de la suspensión del acto,

“...no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del periodo voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido” (Fundamento de Derecho Cuarto).

En definitiva, cabe entender que estamos ante una interpretación contraria a la rigidez de la literalidad de una norma que contribuye a acercarnos algo más hacia una plena efectividad de la justicia cautelar, en garantía del derecho del particular a no ver frustrado su derecho a la tutela judicial. La tendencia en el actuar de la Administración a una postura restrictiva y rígida en la interpretación de la normativa sobre medidas cautelares en el ámbito tributario, encuentra aquí su freno en una doctrina favorable al particular.

Finalmente, y tal y como ya hemos visto, existe una especialidad respecto a dicho mantenimiento de la suspensión cuando se trata de materia sancionadora. El automatismo de la suspensión de las sanciones, una vez firmes en vía administrativa (que nosotros preferimos denominar inejecución) no se traslada *“per se”* a la vía contencioso-administrativa, dependiendo entonces la inejecución de lo que decida el juez o tribunal previa apertura de la correspondiente pieza cautelar⁷³⁹.

Sin embargo, como también se ha expuesto, hay quien considera la necesidad de ampliar la inejecución de la sanción a la vía judicial para dar mayor efectividad al principio de presunción de inocencia. Y todo ello, con la posibilidad de que los órganos jurisdiccionales puedan adoptar medidas cautelares con arreglo a los supuestos de hecho de cada caso concreto, y siguiendo los criterios previstos en el artículo 130 de la LJCA.

Se aduce como fundamento de esta propuesta que, estando en presencia de un poder independiente donde la protección del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva

⁷³⁹ Vid. Parte Segunda, Capítulo Tercero, Epígrafe III, Apartado D.3, letra d) de esta tesis.

alcanza su plenitud, no tendría sentido entonces otorgar un tratamiento menos favorable a la suspensión en vía administrativa respecto de la vía contencioso-administrativa⁷⁴⁰.

En cualquier caso, la doctrina jurisprudencial del TS, atribuye un relevante valor a la mera presentación de la solicitud de suspensión al abrirse la impugnación en vía contencioso-administrativa, relativizando el resto de los requisitos legales que acabamos de exponer.

B.) La solicitud de suspensión y efectos sobre la ejecutividad del acto.

En este primer momento en el que las actuaciones en vía administrativa se trasladan al ámbito jurisdiccional, el elemento de enlace entre ambas vías lo constituye la solicitud de suspensión ante el órgano jurisdiccional, lo que plantea la situación del acto en tanto se resuelve la suspensión en vía judicial.

La relevancia de la solicitud judicial en el régimen cautelar de la LJCA enlaza con la doctrina del TC, ya ampliamente expuesta, sobre la ejecutividad de los actos administrativos y su compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva, el cual se satisface **facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste pueda resolver sobre la suspensión ya solicitada.**

Recordemos que en la ya citada STC 78/1996, de 20 de mayo (ES:TC:1996:78), se permitía concluir que, **si la ejecución inmediata de un acto administrativo tiene lugar antes del acceso a la tutela judicial, puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende, afectando pues al derecho fundamental del artículo 24 de la CE.**⁷⁴¹.

⁷⁴⁰ “Peculiaridades de la recaudación en el régimen sancionador en el ámbito local ante la interposición de recursos”. *El Derecho. Boletín de Derecho Local*, nº 11, de 25 de marzo de 2010 Editorial Lefebvre.

⁷⁴¹ Esa doctrina del Tribunal Constitucional, aunque en un principio limitada al ámbito sancionador, como ya hemos visto *ut supra*, significó, según MOROTE SARRIÓN, **superar la regla general de la no**

Por ello, no es de extrañar que el legislador, a remolque de esa doctrina, avanzara en el régimen jurídico de la tutela cautelar dando respuesta a ese lapso de tiempo.

Dicha doctrina, en el ámbito estrictamente tributario, se traducía en que el hecho de que la Administración dictase providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa y respecto de la cual se había solicitado la suspensión de la ejecución, sin haberse resuelto sobre la suspensión de la ejecución solicitada, conculcaría los arts. 9, 24.1 y 106.1 de la CE, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad⁷⁴².

En esta línea, el TS en Sentencia de 23 de enero de 1995 (ES:TS:1995:8752) ya sentó las bases de la eficacia suspensiva de la solicitud judicial de la medida cautelar al considerar que dicha petición exige una resolución expresa sobre ella como presupuesto imprescindible para continuar el procedimiento. Y ello con independencia de si procedía o no la suspensión conforme a la normativa aplicable.

Finalmente, la STSJ de 19 de junio de 2008, Recurso 265/2004 (ES:TS:2008:4415), consolidó la doctrina en el sentido de que:

suspensión “precautelar” para adoptar la regla en la que la suspensión “precautelar” se entendería automáticamente concedida por la mera presentación de la solicitud de tutela cautelar. MOROTE SARRIÓN, J. V., “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo”, ob. cit., pág. 313.

⁷⁴² Para FALCÓN Y TELLA, la STC 78/1996 supone que, **una vez solicitada la suspensión, no cabe proseguir la ejecución del acto tributario en tanto el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la misma.** Su traslación al ámbito tributario implica que, en el caso de denegación expresa de la solicitud de suspensión en vía económico-administrativa y, dada la naturaleza administrativa de estos órganos, no cabría la posibilidad de iniciar la ejecución si dicha decisión se recurre en vía contencioso-administrativa, por lo que **la ejecución ha de seguir paralizada en tanto se revisa en vía jurisdiccional el acuerdo denegatorio.** FALCÓN Y TELLA, R., Editorial, “Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)”, ob. cit., pág. 7.

“La Administración no puede llevar su privilegio de autotutela hasta el extremo de imponer la ejecución sin dar la oportunidad a los órganos jurisdiccionales de pronunciarse, siquiera sea con carácter cautelar o preventivo.

En unas ocasiones esta ejecución anticipada se debe a un simple problema de falta de conocimiento por el órgano de recaudación de la reclamación interpuesta; pero también es consecuencia, en ocasiones, de interpretaciones excesivamente restrictivas sobre el alcance de la suspensión preventiva”.

En efecto, pese a que el artículo 81.12 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, en la redacción dada por el RD 2631/1985, establecía expresamente que la ejecución de la liquidación impugnada había de entenderse preventivamente suspendida en tanto no se resolviera expresamente sobre la suspensión, lo cierto es que a menudo se restringía la aplicación de dicho precepto a los supuestos en que la solicitud de suspensión se acompañaba de aval suficiente. Incluso esta interpretación fue inicialmente sostenida por este TS en su Sentencia de 14 octubre 1992, según la cual: *"Se entenderá acordada la suspensión con carácter preventivo por el hecho de presentar la solicitud, pero siempre que ésta lo haya sido en los términos del apartado 1, es decir, garantizando, en la forma prevista por el artículo, el importe de la deuda tributaria"*(Fundamento de Derecho Tercero, Apartado Segundo).

Por tanto, el TS dió un giro a su postura restrictiva sobre la suspensión preventiva, de forma que la simple solicitud de la medida cautelar ya bastaría para entenderse preventivamente concedida desde que se solicita. Lo cual, según el Alto Tribunal viene exigido por el art. 24 de la CE y resulta perfectamente coherente con el hecho mismo de que la interposición del recurso deja en suspenso la presunción de validez del acto impugnado en que se fundamenta el carácter inmediato de la ejecución. En definitiva, **la ejecución no puede iniciarse si hay pendiente una solicitud de suspensión, con o sin garantía.**

Y lo que es más importante aún a nuestro juicio, significaría, o al menos debería significar, el **abandono como regla general de la exigencia previa de garantía, y ni siquiera la acreditación de haber intentado su prestación**⁷⁴³.

Sin embargo, dicha postura del TS ya hemos comentado que no ha sido uniforme, ya que en otros pronunciamientos parecía exigirse como requisito indeclinable la prestación de garantía⁷⁴⁴.

En cualquier caso, consideramos positiva la doctrina de la Sentencia de 19 de junio de 2008, habida cuenta de que libera de cargas al particular, entre ellas la más importante

⁷⁴³ Para RODRÍGUEZ CARBAJO, consecuencia de todo ello es que los artículos 111.4 de la LRJAP y PAC y 233.8 de la LGT pueden considerarse tácitamente derogados por una jurisprudencia del TS encabezada por la Sentencia citada de 19/06/2008, pero que en realidad tomaba como base decisiones anteriores, (especialmente la STC 78/1996, de 20 de mayo). Y todo ello a pesar de que según el artículo 2.2 del Código Civil las Leyes sólo se derogan por otras posteriores.

Por tanto, para esa doctrina jurisprudencial aquellas normas legales carecen ya de virtualidad y eficacia, por lo que la autotutela ejecutiva de la Administración quedaría suspendida automáticamente desde que en la vía administrativa se hubiese concedido o no la suspensión del acto administrativo o de que se hubiese aportado garantía, o no; o de que el demandante hubiese comunicado, o no, a la Administración la interposición del recurso contencioso-administrativo con petición de suspensión del acto impugnado. La única consecuencia favorable para la Administración de esa doctrina jurisprudencial sería el de que la petición suspensiva impediría que corran los plazos de prescripción (En ese sentido la doctrina de la STS de 5 de julio de 2010, casación 725/2005 ya citada). RODRÍGUEZ CARBAJO J. R. “La tierra de nadie entre la vía administrativa y la contencioso-administrativa”, ob. cit., págs. 1021 y ss.

Uno de los ejemplos de la aplicación matizada de esos preceptos se refiere a las consecuencias de la comunicación tardía de la interposición del Recurso Contencioso–Administrativo a los Órganos de Recaudación de la Administración Tributaria. A este respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de octubre de 2011, Recurso nº 421/2008 (ES:AN:2011:4587) considera que no tiene sentido que el plazo de dos meses del artículo 233.9 para comunicar la interposición del recurso judicial y la solicitud de suspensión sea perentorio, si el fin de dicho precepto “*es la de proteger al contribuyente de ejecuciones precipitadas del acto administrativo, frustrando la tutela cautelar que ya ha sido postulada en el proceso*”. Ese efecto preclusivo del plazo podría aceptarse en el caso en que la Administración ejecutase inmediatamente el acto, una vez superado el transcurso de los dos meses, lo cual, la AN considera, dicho sea de paso, imprudente. Lo que para el órgano judicial empero está totalmente descartado es la ejecución del acto “*cuando ya le consta a la Administración fehacientemente, por comunicación del interesado, que dicho recurso jurisdiccional ha sido interpuesto, aun cuando esa comunicación fuera posterior al decurso del plazo bimensual, pero anterior a que la Administración diera cumplimiento a la resolución administrativa*” (Fundamento de Derecho Quinto).

⁷⁴⁴ Entre ambas interpretaciones, laxa y rigorista, nosotros ya expusimos nuestra opinión en el sentido de que, en modo alguno puede exigirse la previa prestación como regla general, o acreditarse que se intentó prestar sin éxito, cuando se alegan alguno de los supuestos legales que eximen de ello.

como es obviar la exigencia de prestar o haber intentado prestar garantías en los supuestos en los que la normativa exime de ello. Además, hemos de tener en cuenta que en vía contencioso-administrativo ya hemos visto que la exigencia de garantía es excepcional, y en todo caso, queda a criterio exclusivo del órgano judicial.

En este punto, cabe referirse a determinadas situaciones particulares surgidas de la práctica forense, y en las que se reafirma la postura jurisprudencial expuesta sobre la nulidad de los actos de ejecución realizados por la Administración existiendo una pieza de medidas cautelares pendiente de resolución judicial⁷⁴⁵: -cuando propiamente el Juzgado o Tribunal no haya resuelto sobre la petición de suspensión cautelar, (STSJ de 15 de junio de 2009, casación 3474/03); -cuando ya se había dictado auto de suspensión por el Juzgado o Tribunal pero éste no era firme, (STSJ de 27 de diciembre de 2010, casación núm. 182/2007, Fundamento de Derecho Tercero *in fine*); o cuando ya se había dictado auto de suspensión por el Juzgado o Tribunal condicionado a la prestación de garantía pero todavía no se había prestado ésta, (STSJ de 29 de abril de 2008, casación 6.800/2002, Fundamento de Derecho Tercero).

Cuestión distinta es el plazo en que debe hacerse la solicitud de suspensión y que será el fijado para la interposición del recurso contencioso-administrativo, tal y como previene expresamente el artículo 233.9 de la LGT. De tal suerte que, de realizarse la solicitud de suspensión judicial en un momento posterior no operaría la prórroga regulada en dicho precepto, sino hasta el momento en que el órgano judicial resolviera lo pertinente sobre la suspensión solicitada⁷⁴⁶.

En este sentido, existen pronunciamientos judiciales que inciden en el carácter no instrumental sino sustantivo del requisito de la solicitud de suspensión en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo.

⁷⁴⁵ RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., “La tierra de nadie entre la vía administrativa y la contencioso-administrativa”, ob. cit., págs. 1021 y ss.

⁷⁴⁶ VEGA BORREGO, F.A., *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, ob. cit., pág. 138.

Y así, la STSJ de Baleares de 20 de febrero de 2004, Recurso 1430/2001 (ES:TSJBAL:2004:177) considera que, la no exigencia de dicho plazo, podría conducir a la prórroga de la suspensión incluso hasta el mismo momento de recaer sentencia firme⁷⁴⁷. Ello equivaldría dejar en manos del particular la facultad de prolongar la prórroga de la suspensión durante toda la tramitación del recurso contencioso-administrativo, habida cuenta de que el artículo 129.1 de la LJCA permite que la medida cautelar pueda solicitarse con posterioridad a la interposición del recurso (en cualquier estado del proceso).

Por tanto, el incumplimiento del plazo de presentar la solicitud de suspensión judicial dentro del fijado para interponer el recurso contencioso, valida *per se* las actuaciones de ejecución de los órganos recaudatorios dictadas con anterioridad.

Es de destacar que el efecto atribuido al incumplimiento de esta obligación es la validación de los actos ejecutivos realizados con anterioridad, lo cual contrasta con el incumplimiento de la obligación formal estudiada *ut supra* sobre la falta de comunicación a la Administración de la interposición del recurso con solicitud de suspensión judicial. Como ya hemos visto, en este último caso, una vez concedida la suspensión judicial sí procede en cambio retrotraer los efectos de la prórroga al momento en que se dictaran los actos ejecutivos los cuales sí quedarían anulados.

⁷⁴⁷ En la meritada Sentencia, el actor no había solicitado la suspensión en el momento de la interposición, haciéndolo una vez dictada la providencia de apremio, por lo que se procedió a la desestimación del recurso del particular. En esa misma línea, entre otras cabe citar la STS de Baleares de 11 de abril de 2003, Recurso 1428/2001 (ES:TSJBAL:2003:521), y STJ de Canarias de 18 de enero de 2005, Recurso 595/2003 (ES:TSJICAN:2005:106), que declaran conforme a derecho la providencia de apremio ya que el obligado solicitó la suspensión judicial con posterioridad al plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo.

C.) La eficacia jurídica de la medida cautelar y su modificación.

Otra de las novedades de la LJCA radicó en el mantenimiento de la eficacia de las medidas cautelares en vía judicial, una vez adoptadas, hasta que se dicte sentencia firme que ponga fin al procedimiento, pero con la posibilidad de que pudieran ser modificadas o revocadas durante el curso del procedimiento si cambiaran las circunstancias (artículo 132).

En cuanto a la eficacia jurídica de la medida cautelar, no sólo ha de referirse a las vicisitudes del proceso principal, sino que también ha de analizarse desde la óptica de las vicisitudes del mismo proceso cautelar.

Ambas perspectivas son analizadas a continuación, comenzando por la vigencia de los efectos de la medida cautelar en función de la firmeza o no de la resolución del proceso principal.

Hasta el régimen actualmente vigente cabía plantearse, si para el levantamiento de la medida cautelar bastaba con la mera sentencia, aunque estuviera posteriormente recurrida, o había que exigirse su firmeza, habida cuenta de que la LJCA de 1956 no contenía referencia expresa a la eficacia jurídica de la medida cautelar.

El régimen actual parece poner fin a dicha cuestión al establecer la vigencia de las medidas cautelares, “...*hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que éste finalice por cualquiera de las causas previstas en esta Ley*” (artículo 132.1).

Para un sector de la doctrina esta solución es más acorde con el pilar garantista que sustenta la justicia cautelar, esto es, como manifestación del derecho a la tutela judicial

efectiva, y con vinculación al principio de presunción de inocencia que ampara el régimen cautelar en el ámbito sancionador⁷⁴⁸.

Sin embargo, no han faltado las críticas de un importante sector doctrinal para el que la subordinación de las medidas cautelares al proceso principal obliga a no prolongar sus efectos más allá de la sentencia en primera instancia⁷⁴⁹.

Esta doctrina consideraba que, prolongar los efectos de la medida cautelar hasta la firmeza de la resolución judicial implicaría su inmutabilidad a pesar de las circunstancias nuevas que pudieran producirse, ya que el Tribunal “*ad quem*” carecería de potestades para modificar la medida, y el Juzgado o Tribunal “*ad quo*” habría perdido ya su jurisdicción⁷⁵⁰.

Y en este punto, tampoco la jurisprudencia del Alto Tribunal había mostrado una doctrina uniforme. Aunque lo que es destacable es que tampoco la mantuvo tras la LJCA a pesar de la dicción expresa del artículo 132.1 antes citado.

En un principio se estimaba que, una vez pronunciada la resolución del proceso principal, la medida cautelar perdía virtualidad, por lo que la posibilidad de suspensión era cuestión a dilucidar con ocasión de la ejecución de la propia sentencia⁷⁵¹.

⁷⁴⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 256.

⁷⁴⁹ CHINCHILLA MARÍN, C. “Medidas cautelares” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., pág. 879.

⁷⁵⁰ CHICO DE LA CÁMARA, P. *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 257.

⁷⁵¹ Es por ello que, para CHINCHILLA MARÍN el artículo 132.1 de la LJCA no resulta compatible con el régimen previsto de ejecución provisional de las sentencias. De esta forma, el mantenimiento de las medidas cautelares hasta la firmeza de la sentencia provocaría la irrelevancia de la misma respecto a la realidad al no poder ser modificadas. Lo cual se pone de manifiesto en caso de que la sentencia fuera desfavorable al particular, ya que a pesar de ello la medida cautelar mantendría sus efectos en contra de toda lógica y contra el criterio racional de ejecución provisional de la sentencia. No olvidemos que, tanto para el recurso de apelación como en el recurso de casación, los artículos 84 y 91 respectivamente establecen que la interposición de los mismos no impedirá la ejecución provisional de las sentencias

En efecto, cuando se hubiera pronunciado sentencia, aun sin ser firme por haber sido recurrida, al ser susceptible de ejecución carece de significado la suspensión del acto administrativo impugnado, **ya que no se está ante la ejecutividad de éste sino ante la ejecución de una sentencia discutida en casación.** De manera que, una vez pronunciada sentencia por la Sala de instancia, huelga cualquier consideración o resolución sobre dicha ejecutividad, pues únicamente cabe solicitar la ejecución de la sentencia firme o, si ésta no lo fuere por haberse preparado recurso de casación, pedir al Tribunal de instancia que acuerde su ejecución provisional o anticipada, tal y como se deriva de la STSJ de 20 de enero de 2004 (ES:TS:2004:143, Recurso casación 5056/99 FJ 2º)⁷⁵².

Pero, a pesar de esa posición inicial de la doctrina y de la Jurisprudencia, en la Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Recurso nº 2965/2015 (ES:TS:2016:5550), el propio TS matizaba su postura:

“Es cierto que esta Sala, en reiteradas resoluciones, ha declarado que, aunque la sentencia no sea firme, una vez dictada carece de significación o contenido lo

recurridas. CHINCHILLA MARÍN, C. “Medidas cautelares” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., pág. 881.

En el mismo sentido, MESTRE DELGADO considera incorrecta la dicción del artículo 132.1, ya que, “las medidas cautelares deben desplegar sus efectos hasta que recaiga la sentencia en el recurso contencioso-administrativo (...); una vez resuelto el fondo, rige el régimen de la ejecución de la sentencia, bien provisional – si media recurso—bien definitiva, si se trata de una sentencia que ha adquirido firmeza”. MESTRE DELGADO, J.F., “Medidas cautelares”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*. Civitas. Madrid, 1999, pág. 883.

⁷⁵² Dicha argumentación se resumía también en la Sentencia del TS de 14 de febrero de 2014, Recurso nº 3970/2011 (ES:TS:2014:417), y en la que se expone:

“Como hemos sostenido en otras ocasiones, la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos recurridos no es más que una medida provisional para garantizar la efectividad de la sentencia que en su día pueda recaer en el proceso principal, por lo que dictada esta última y extinguido el proceso principal, por cualquier causa, la discusión sobre la ejecutividad del acto está de más, quedando sin objeto el eventual recurso de casación (Sentencia de 16 de febrero de 2009, recurso de casación 5505/05, y Sentencia de 16 de abril de 2009) (dos, recursos de casación 5004/06 y 6858/05, entre otras), doctrina que opera también respecto de las resoluciones recaídas en las piezas separadas de las reclamaciones económico-administrativas (Sentencias de 3 de abril de 2009, recurso de casación 5318/03, 29 de abril de 2009, recurso de casación 7606/06, y 23 de abril de 2012, recurso de casación 1943/2010)”.

acordado en las medidas cautelares que queda desplazado por el propio incidente de ejecución provisional de la sentencia.

Ahora bien, debe advertirse (...) que, estando acordada en vía judicial la suspensión de una liquidación, para que pueda la Administración proceder a su ejecución, es necesario bien un pronunciamiento expreso de la Sala acordando el levantamiento de la medida cautelar o bien que recaiga resolución judicial firme, esto es, de esta Sala del Tribunal Supremo, si se interpuso recurso de casación, que confirme la liquidación impugnada” (Fundamento de Derecho Cuarto).

Postura que ha sido reafirmada en la Sentencia nº 972 del TS de 2 de julio de 2019, Recurso nº 4005/2017 (ES:TS:2019:2332), todo lo cual significa la definitiva acomodación de la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal a la dicción literal de la norma.

Sin embargo, totalmente opuesta es **la solución del legislador cuando se trata de la eficacia jurídica de la medida cautelar adoptada, que será inmediata con independencia de las vicisitudes del propio proceso cautelar**, según el artículo 134.1 de la LJCA. Asimismo, somete la ejecución de la medida cautelar al régimen general de la ejecución de sentencias y resoluciones judiciales, **salvo la aplicación del plazo previsto en el artículo 104.2 de dos meses del que dispone la Administración antes de la ejecución forzosa**⁷⁵³.

Encontramos, pues, un régimen sobre la ejecutividad de una medida cautelar cuya inmediatez está justificada por un sector cualificado de la doctrina.

Para RAMÓN FERNÁNDEZ, al comentar el antiguo artículo 93.1 de la LJCA de 1956 como norma general de apelación de autos, ya consideró que, “La eficacia de los autos de suspensión, es, pues, la misma que la de las sentencias firmes, y, en consecuencia, no

⁷⁵³ Dicho precepto encontró su antecedente en el artículo 125 de la LCA de 1956 que remitía la efectividad de las medidas cautelares al régimen de la ejecución de las Sentencias firmes.

puede ser suspendida por la interposición de un recurso de apelación”. Y lo justifica en base a la propia naturaleza de la medida cautelar que quedaría sin contenido, si su eficacia para evitar los perjuicios de imposible o difícil reparación, verdadera finalidad institucional de la medida, pudiera enervarse simplemente por la interposición de un recurso de apelación⁷⁵⁴.

Por su parte, GARCÍA DE ENTERRÍA, al estudiar la ejecutoriedad inmediata de las medidas cautelares recurridas en casación, analiza las consecuencias de la salvedad que hace el artículo 134.1 en su remisión a las normas generales de ejecución de sentencias, en concreto a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104. Y lo justifica en base a la protección del derecho fundamental a la tutela cautelar, ya que, mantener el efecto suspensivo absoluto de los recursos de casación contra autos que resuelven la pieza cautelar supondría un ataque directo a la naturaleza constitucional de las medidas cautelares. Además, resultaría un perfecto ejemplo de dilación indebida de los efectos de la medida cautelar durante años incluso, lo cual haría ya inútil o inaplicable su contenido, por lo que, en suma, significaría “...una destrucción pura y simple del derecho fundamental a la tutela cautelar...”⁷⁵⁵.

⁷⁵⁴ RAMÓN FERNÁNDEZ, T. “Algunas reflexiones sobre las formas indirectas de incumplimiento de las sentencias de los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-administrativa”, *Revista de Administración Pública*, nº.73. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 1974, págs. 172 y ss.

⁷⁵⁵ En su estudio sobre el Auto del TS de 30 de junio de 1971 recaído en el conocido caso de las “Torres Colón”, el citado autor se hace eco de la doctrina fijada por el Alto Tribunal, según la cual, la provisionalidad inherente a toda resolución incidental que decide transitoriamente una situación de hecho exige su inmediata ejecutoriedad desde que se dicte. Lo contrario sería frustrar con dilaciones indebidas el propio fundamento paralizador de la norma que regula el incidente cautelar en aras a la urgencia que lo motiva.

En base a dicha postura, con el artículo 134.1 “no hay plazo de gracia alguno” para la Administración (se refiere al plazo de dos meses para ejecutar la sentencia del proceso principal del artículo 104.2), por lo que la ejecución forzosa del auto sobre la pieza cautelar puede ser instada y acordada por el Tribunal de inmediato, reforzando así el antiguo artículo 125 de la LJCA de 1956. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Sobre la ejecutoriedad inmediata de las medidas cautelares recurridas en casación. Una reflexión rectificativa”. *Revista de Administración Pública*, nº.153. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2000, págs. 387 y 398-400.

Finalmente, **el mismo artículo 132 recoge el régimen de modificación de las medidas cautelares** partiendo de una regla general y de dos previsiones específicas que cierran el paso a cualquier variación de aquéllas, y que sí constituyen una novedad en el régimen jurídico cautelar.

En primer lugar, se admite la modificación o revocación de las medidas cautelares por cambio sobrevenido de las circunstancias que fueron tenidas en cuenta para su adopción. Con dicha redacción, se establece una regla general que justifica la modificación por los órganos jurisdiccionales de la decisión adoptada en su momento, ya sea en base a nuevas circunstancias como por el conocimiento posterior de circunstancias anteriores **que modifiquen la situación de hecho que permitió adoptar o denegar la medida cautelar**⁷⁵⁶.

Pero, a continuación, el legislador excluye la modificación o revocación, “*en razón de los distintos avances que se vayan haciendo durante el proceso respecto al análisis de las cuestiones formales o de fondo que configuran el debate*”, ni tampoco, “*en razón de la modificación de los criterios de valoración que el Juez o Tribunal aplicó a los hechos al decidir el incidente cautelar*”. En otras palabras, las vicisitudes del proceso principal no legitiman para modificar la medida cautelar adoptada, al igual que el juzgador no puede acudir, por ejemplo, al *fumus boni iuris* para modificarla obviando el *periculum in mora*, cuando fue este el criterio tenido en cuenta para su adopción.

Esta inflexibilidad del régimen de modificación de las medidas cautelares, estuvo ausente en los sucesivos Proyectos de Ley, y tampoco parecía ser compatible con parte de la doctrina jurisprudencial anterior a la LJCA⁷⁵⁷.

⁷⁵⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 258.

⁷⁵⁷ Cabe recordar que en los Proyectos de 1995 y de 1997 se aludía a la posibilidad de modificación por “circunstancias sobrevenidas”, y a, “nuevas circunstancias alegadas por las partes” respectivamente, sin expresar ninguna otra limitación a la regla general. Y el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Proyecto de 1997, fue muy favorable a la redacción tan amplia, ya que se consideraba que, tanto el

No obstante, y a pesar de ello, el TS en Sentencia de 28 de noviembre de 1997, Recurso nº 9182/1996 (ES:TS:1997:7214) confirmó la visión restrictiva que luego sería adoptada por el legislador en la actual redacción del artículo 132.

En dicha Sentencia, se denegó la modificación de la medida cautelar adoptada previamente por no variar los presupuestos de hecho enjuiciados, dejando sentado el criterio, de que dichos presupuestos deben ser, única y exclusivamente, los mismos que fueron determinantes para su adopción o denegación.

Pero la novedad radicó en determinar cuándo nos encontramos ante dicha circunstancia de hecho nueva que requiriese un cambio de la medida cautelar adoptada.

desarrollo del procedimiento, como las alegaciones de las partes en la demanda y contestación o la práctica de la prueba, podían conducir al órgano judicial a dejar sin efecto, establecer o alterar las medidas cautelares en su día adoptadas o denegadas (pág. 83).

Finalmente, tanto la regla general como las restricciones a la modificación, fueron recogidas por el legislador fruto de la enmienda a la totalidad nº 26 del Capítulo II del Título V del Partido Nacionalista Vasco al Proyecto de 1997.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 105/1994 de 11 de abril (ES:TC:1994:105) y en Auto 201/1992 de 1 de julio (ES:TC:1992:201A) alude a las circunstancias prácticas que rodean el pleito, las cuales pueden modificar las medidas cautelares, siempre que, a juicio del juzgador, dichas circunstancias hayan sufrido cambios. En este último Auto, se considera que, “...nos encontramos ante una medida cautelar, que, como tal, aunque ejecutiva, es provisional y modificable en cualquier momento mientras se esté sustanciando el pleito principal. Estas medidas se adoptan atendiendo a las circunstancias fácticas que rodean un pleito, y son, en consecuencia, modificables, siempre que el Tribunal que está juzgando el pleito entienda que se ha producido un cambio en las referidas circunstancias que lo hagan aconsejable o necesario” (Fundamento de Derecho Segundo).

Observamos que en dicha expresión parece incluirse prácticamente cualquier extremo del proceso, aun cuando no tuviera relación directa e inmediata con las mismas circunstancias que motivaron la adopción o denegación de la medida cautelar.

Dicha postura es ratificada en los Autos 340/1991 y 69/1985 en los que incluso se admite la modificación en cualquier momento, con independencia de que dicha revisión se encontrara o no expresamente prevista en la ley.

Asimismo, el TS pareció mantener una postura abierta a la permanente revisión de las medidas cautelares, siempre que variaran los presupuestos considerados para acordarlas, incluso a la vista de la distinta situación producida a consecuencia de la aportación a las actuaciones, por alguna de las partes de nuevos elementos, o cuando concurrieren nuevos elementos no existentes al adoptarse las medidas (SSTS de 18 de noviembre de 1991, de 24 de julio de 1995 y de 19 de septiembre de 1996). TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en la Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1117.

A estos efectos, el Alto Tribunal aludió a la modificación de los presupuestos de hecho del artículo 122 de la LJCA de 1956 determinantes del otorgamiento o no de la medida cautelar: o que por datos sobrevenidos o desconocidos inicialmente los daños no considerados inicialmente de difícil o imposible reparación devengan a dicha consideración, o cuando el interés público considerado prevalente deje de serlo por hechos posteriores o ignorados con anterioridad (Fundamento de Derecho Segundo)⁷⁵⁸.

Trasladando dicho criterio a los presupuestos de la LJCA (artículo 130), se exigiría un cambio de circunstancias sobre la pérdida de la finalidad legítima al recurso derivadas de la ejecución o suspensión del acto, o de las que llevaron al juez a apreciar o no la existencia de una perturbación grave de los intereses generales o de tercero que el Juez o Tribunal ponderadas en forma circunstanciada. Fuera de dichas circunstancias no cabría pues la modificación de las medidas por el órgano judicial.

Lo anterior se traduce, por ejemplo, en que, el hecho de que haya sentencia del proceso principal, ya no significa que se hayan modificado las circunstancias de hecho que motivaron la adopción/denegación de la suspensión del acto. Es más, no sería más que un avance del procedimiento principal, en este caso de la cuestión formal o de fondo que configuraba el debate y que cierra el paso a toda modificación por disposición expresa del legislador.

Y así, en la **Sentencia del TSJ de Aragón nº 77/2018, de 7 de febrero** de 2018, Recurso nº 38/2018 (ES:TSJAR:2018:77), sobre si era posible modificar la medida cautelar adoptada en instancia, al dictarse una sentencia desestimatoria recurrida en apelación, el Tribunal considera que:

“(…) El dictado de una Sentencia no puede ser considerado, a salvo lo que diga el Tribunal Supremo en el Auto de 3 de mayo de 2017 al que se refieren los apelados,

⁷⁵⁸ CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob.cit., pág. 259.

como una de las circunstancias en virtud de las cuales se ha dictado la medida cautelar y permitir por tanto la modificación de la medida. Y es que expresamente el art. 132.2 de la LRJCA, dice que los avances en el conocimiento de las cuestiones de fondo o formales que haga el Juez de instancia no pueden servir de motivo para modificar la medida y es evidente que el dictado de la Sentencia en primera instancia no puede ser calificado sino como un avance en la decisión de la cuestión litigiosa, (...)” (Fundamento Jurídico Primero).

Como hemos comentado *ut supra*, negar que la sentencia de instancia baste para modificar una medida cautelar lo es necesariamente por su falta de firmeza, ya que sólo así cabe entender la referencia al “avance del proceso”. Obviamente la existencia de resolución judicial firme del proceso no sería avance sino directamente la terminación del mismo.

Es por ello, que esta interpretación es coherente con el primer párrafo del artículo 132, que acaba de ser objeto de análisis, y por el que se prolonga la vigencia de la medida cautelar hasta que finalizara el procedimiento en que se hubieren acordado, ya fuera por sentencia firme o por cualquier causa prevista en la ley de terminación del mismo.

En cualquier caso, la doctrina ha sido crítica con esta postura restrictiva del legislador.

En primer lugar, para GARCIA DE ENTERRÍA el juicio cautelar, aunque sumario no es nunca definitivo, por lo que cabe modificarse en el cauce del proceso si nuevos elementos probatorios o de derecho así lo hacen preciso⁷⁵⁹.

En esta misma línea, otro sector de la doctrina considera que dichas limitaciones a modificar la medida cautelar por los sucesivos avances del proceso, significaría la irrelevancia a estos efectos de la existencia de nuevas alegaciones de las partes o de la

⁷⁵⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Sobre la posibilidad de que las jurisdicciones nacionales adopten medidas cautelares positivas (y no sólo suspensiones) contra los actos de sus Administraciones respectivas dictados en ejecución de Reglamentos comunitarios cuya validez se cuestiona la Sentencia Atlanta del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1995”, ob. cit., pág. 576.

práctica de las pruebas no tenidas en cuenta al adoptar la medida cautelar de las que se derivara una absoluta improcedencia del mantenimiento o no adopción de la medida. Ello equivaldría, en suma, a mantener una situación claramente injusta y generadora previsiblemente de perjuicios⁷⁶⁰.

Finalmente, también se ha criticado la inexactitud del apartado 2 del artículo 132, ya que, no otra cosa que un avance en el proceso significa la aparición en el curso del mismo de circunstancias de hecho no manejadas en él para adoptar o no las medidas, lo cual de por sí justificaría la modificación⁷⁶¹.

En cualquier caso, **la referencia a la imposibilidad de modificación por los avances del proceso significaría una limitación al *fumus boni iuris***, si a lo largo del mismo se va decantando más la razón a favor del particular o de la Administración (*fumus mali iuris*), por las pruebas aportadas, etc.⁷⁶².

Por todo ello y como propuesta de *lege ferenda* algún autor ha propuesto interpretar el artículo 132 de la LJCA, ampliando el significado de “nuevas circunstancias” a todos aquellos presupuestos, cualquiera que fuera su naturaleza, no tenidos en cuenta al enjuiciar la adopción o rechazo a la medida cautelar, y ello, o porque no existían en ese

⁷⁶⁰ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1118.

⁷⁶¹ MESTRE DELGADO, J.F., “Medidas cautelares” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*, ob. cit., pág. 885.

⁷⁶² La doctrina se muestra crítica con este régimen jurídico por la incoherencia que, supone por un lado que las medidas cautelares deban sujetarse a la finalidad de asegurar la efectividad de la sentencia (Artículo 129.1 LJCA), y por otro que deba prescindirse de los términos en que se suscita el debate procesal, cuando es en el seno de éste donde precisamente se dilucida el resultado de la sentencia a lo que obliga el principio de congruencia. Para MESTRE DELGADO, por tanto, el prescindir de elementos que surgen del desarrollo del proceso principal llegando a condicionar el resultado final del debate, significa, entre otras vaciar de contenido y cercenar el principio del *fumus boni iuris*. MESTRE DELGADO, J.F., “Medidas cautelares” en Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 885.

momento, o aun existiendo, no estaban al alcance del Juez o de las partes por causa no imputables a ella⁷⁶³.

D.) Estudio particular de las medidas cautelarísimas.

El *periculum in mora* que preside la justicia cautelar en el procedimiento contencioso-administrativo se justifica, no sólo en relación con la demora en la resolución del proceso principal, sino también en la resolución del propio incidente de la pieza cautelar, a fin de preservar la efectividad de la misma.

Surgen así las llamadas medidas cautelarísimas, provisionalísimas o precautelares, cuya finalidad no es tanto evitar la ejecución del acto principal impugnado mientras recae la resolución final del procedimiento, sino evitar dicha ejecución antes de que el órgano judicial siquiera se pronuncie sobre la adopción o no de la propia medida cautelar⁷⁶⁴.

Estas medidas constituyeron otra de las novedades incorporadas a la justicia cautelar por la LJCA en su artículo 135, y cuya especialidad reside en que, **concurriendo circunstancias de especial urgencia, el juez o tribunal podría adoptarlas sin oír a la**

⁷⁶³ TERRERO CHACÓN, J.L., "Medidas Cautelares" en Obra Colectiva *Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1118.

⁷⁶⁴ Para TORRES FERNÁNDEZ, "Se trataría, también de evitar que la pieza se convierta en una "carrera de velocidad" entre la Administración y el administrado en orden a la ejecución del acto evitando, tanto la ejecución que supondría la imposibilidad física de decisión cautelar contraria a la misma como las "constramedidas" de fraude procesal atinentes a la resistencia a la ejecución del acto impugnado tales como no recepción de las notificaciones, denegación del consentimiento de entrada en domicilio o lugares que suponen aquél para provocar la autorización judicial, interposición de interdictos etc.". TORRES FERNÁNDEZ, J.J. "Las medidas cautelares en la nueva Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa". *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, Comentarios, nº.2, febrero 1999.

Por su parte, para CALVO MIRANDA, "La demora en la tramitación del incidente, que tiene por objeto la adopción de la medida o medidas cautelares pedidas por el demandante, puede hacer perder la finalidad del proceso", ya que, hasta la resolución de la pieza de tutela cautelar, "la Administración puede burlar la eficacia de la eventual medida cautelar que adopte el Tribunal ejecutando el acto recurrido". Es por ello que se justifican las medidas provisionalísimas que impidan esa ejecución en tanto el juez resuelve el mismo incidente cautelar. CALVO MIRANDA, J.L. "Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionalísimas. Ejecutividad del acto administrativo y extranjería", ob. cit., pág. 235.

parte contraria o inaudita parte, y sin exigir como regla general la prestación de garantías⁷⁶⁵.

Y hablamos de novedad, porque sus antecedentes hay que buscarlos, no en la LJCA de 1956, sino en la doctrina jurisprudencial del TS recogida en el Auto de 2 de noviembre de 1993 y ratificada poco después en el Auto de 19 de noviembre.

En el primero de ellos, se condensaba el andamiaje doctrinal de estas medidas, y que sigue, en lo esencial, sustentando la figura posteriormente recogida ya de forma expresa por el legislador de 1998. La doctrina recoge unánimemente los siguientes argumentos en los que el Alto Tribunal fundamentaba su postura⁷⁶⁶:

- En el plano de los principios, se parte de la formulación general de la justicia cautelar como la posibilidad de poder adoptar medidas que garanticen la efectividad de la decisión que recaiga en el proceso, todo ello derivado del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (FD 2º)⁷⁶⁷.

⁷⁶⁵ Su redacción original era la siguiente: “*El Juez o Tribunal, atendidas las circunstancias de especial urgencia que concurran en el caso, adoptará la medida sin oír a la parte contraria. Contra este auto no se dará recurso alguno. En la misma resolución, el Juez o Tribunal convocará a las partes a una comparecencia, que habrá de celebrarse dentro de los tres días siguientes, sobre el levantamiento, mantenimiento o modificación de la medida adoptada. Celebrada la comparecencia, el Juez o Tribunal dictará auto, el cual será recurrible conforme a las reglas generales*”.

⁷⁶⁶ CALVO MIRANDA, J.L. “Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionales. Ejecutividad del acto administrativo y extranjería”, ob. cit., págs. 236-237. CALVO ROJAS, E. “Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionales y medidas cautelares positivas. Últimos avances en la materia y algún exceso”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.83, 1994, págs. 470-471. TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas Cautelares” en la *Obra Colectiva Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., págs. 1126-1227.

⁷⁶⁷ En el Auto se afirmaba acerca del significado de la tutela judicial efectiva que,

“la potestad jurisdiccional no se agota con la declaración del derecho, sino que se consume en la consecución del derecho declarado, lo que presupone la facultad de adoptar medidas, garantías o cautelas precisas a fin de preservar la eficacia de lo resuelto”.

Para CALVO ROJAS, esta afirmación no era nueva, pero se completaba con una obviedad, que, sin embargo, sí encerraba una novedad: si el principio de la tutela judicial efectiva conlleva la potestad de adoptar medidas cautelares que garanticen la eficacia de la decisión, viene de suyo que puedan adoptar las

- Debido precisamente a la ausencia de regulación expresa en el artículo 122 de la LJCA de 1956, el TS encontraba su amparo normativo en el artículo 1428 de la LEC de 1881 ya citado en otras ocasiones (declarado supletorio por la Disposición Adicional Sexta de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956). En concreto, su previsión de medidas cautelares innominadas, "...permite al juez adoptar, a instancia del demandante y bajo su responsabilidad, las medidas que fuesen necesarias para asegurar le efectividad de la sentencia que en el juicio recaiga (FD 3.º). Y entre dichas medidas inespecíficas se encontrarían las cautelarísimas que garantizaran a su vez la eficacia de la medida cautelar del artículo 122 de la LJCA de 1956. Obviamente, esta remisión normativa perdió su razón de ser con el artículo 135 de la LJCA. No obstante, se advierte una vez más la anticipación de la norma procesal civil sobre la rituaría de la jurisdicción contencioso-administrativa en materia de justicia cautelar.
- Asimismo, la medida no debe adoptarse de forma automática sino a petición del interesado que debe justificar su pretensión. De la misma forma, el órgano judicial ha de adoptar la decisión de forma motivada (mediante Auto) (F.Dº 4).
- Igual que la medida cautelar no puede prejuzgar la sentencia del proceso principal, la medida precautelar no puede anticipar la resolución del incidente de suspensión. Es por ello que no cabe acordar por esta vía la suspensión de la ejecutividad del acto impugnado, sino únicamente la paralización de actos materiales cuya realización pudiera frustrar el fin del proceso cautelar de suspensión.
- No menos importante es la sujeción en todo caso a los presupuestos de la suspensión ordinaria (irreparabilidad de los perjuicios o en su versión actual del *periculum in mora*, ponderación de intereses, y dentro de los límites jurisprudenciales la apariencia de buen derecho).

garantías necesarias para que aquellas medidas cautelares resulten verdaderamente eficaces. De lo contrario, carecería de significado el propio proceso incidental de suspensión. CALVO ROJAS, E. "Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en la materia y algún exceso", ob. cit., pág. 467.

Dicha circunstancia de especial relevancia, ni siquiera fue recogida de forma expresa en la redacción original del artículo 135, sino que tuvo que ser incluida *ex profeso* por la Ley 37/2011, de 10 octubre, de medidas de agilización procesal. Y ello para significar que, aun toda su naturaleza excepcional, el órgano judicial ha de apreciar la especial urgencia sirviéndose de los criterios comunes de la justicia cautelar que evite toda arbitrariedad.

- Por último y aun siendo más una característica que fundamento doctrinal, dichas medidas no deben ir, necesariamente, acompañadas de una fianza; sólo cuando, a juicio del Tribunal, pudiera resultar algún perjuicio o daño a los intereses públicos o de terceros, tal como dispone el artículo 124 de la Ley Jurisdiccional de 1956, (actual artículo 133 de la LJCA)⁷⁶⁸.

En definitiva, para CALVO MIRANDA esta denominación de medidas cautelarisimas o precautelares resulta “muy significativa, pues nos da idea de lo que en realidad son medidas que tienen un carácter perentorio, de acentuada transitoriedad y previas a las decisiones que pongan fin a la tutela cautelar”⁷⁶⁹.

Sobre su carácter perentorio da fe la exigencia de que concurren “circunstancias de especial urgencia”, lo cual nos remite a la casuística que conlleva la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, debiendo disuadir al juez de que el cauce ordinario para

⁷⁶⁸ En este sentido, la justificación es de tipo formal ya que la Ley rituarial de la Jurisdicción contencioso-administrativa ya tiene precepto dedicado a la exigencia de caución, por lo que no tiene cabida en la justicia administrativa la regulación que de la fianza hace el artículo 1428 LEC. CALVO MIRANDA, J.L. “Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionalisimas. Ejecutividad del acto administrativo y extranjería”, ob. cit., pág. 239, Cit. GARCIA DE ENTERRIA, E. “Nuevas medidas cautelares “positivas”: la imposición por vía cautelar a la Administración de la obligación de continuar un procedimiento, eliminando un obstáculo inicial sin apariencia de buen derecho (Auto de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ del País Vasco de 14 de octubre de 1991)”, *Revista de Administración Pública*, nº.126, Madrid. 1991, pág. 307.

⁷⁶⁹ CALVO MIRANDA, J.L., “Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionalisimas. Ejecutividad del acto administrativo y extranjería”, ob. cit., pág. 236.

tramitar el incidente cautelar puede frustrar la viabilidad de la pretensión que fundamenta el recurso⁷⁷⁰.

En este punto se pone de manifiesto la diferencia ya comentada *ut supra* del régimen de esta figura en la LJCA con el previsto para la suspensión cautelar en vía económico-administrativa: en vía contencioso-administrativo el requisito de la urgencia remite a un concepto jurídico indeterminado, mientras que la regulación del artículo 46.2 del RRVA exige únicamente la concurrencia de una circunstancia tasada y objetiva no sujeta a valoraciones jurídicas como es la situación recaudatoria de la deuda.

En cualquier caso, y debido a su naturaleza excepcional, no faltaron detractores a estas medidas desde su configuración inicial por los Autos citados del TS de 2 y 19 noviembre de 1993⁷⁷¹.

Finalmente, la introducción del artículo 135 en su redacción original de la LJCA, siguió despertando dudas de algún sector doctrinal⁷⁷².

⁷⁷⁰ TERRERO CHACÓN, J.L., “Medidas cautelares” en la obra colectiva *comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, ob. cit., pág. 1128.

⁷⁷¹ En primer lugar, tres de los siete magistrados que componían la Sala, formularon un Voto particular. Entre todos los razonamientos esgrimidos (ya superados por la existencia de un régimen legal expreso sobre las medidas cautelarísimas que antes no existía en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa), destacaba de nuevo la prevalencia para estos magistrados, en esta fase precautelar, del interés público sobre el interés privado.

Asimismo, algún sector doctrinal consideraba ante dicha línea jurisprudencial que, reconocido el derecho fundamental a impetrar la tutela cautelar del órgano jurisdiccional, ésta debe administrarse por los jueces conforme al sistema específico diseñado por el legislador y no otro. El régimen cautelar en vía contencioso-administrativo configurado por el legislador trata de asegurar un equilibrio entre el interés privado por la suspensión del acto y el interés público por su ejecutividad. Por ello, no cabía medida suspensiva sin la necesaria audiencia de la Administración, motivo por el cual la LJCA no contemplaba de forma expresa las medidas cautelarísimas. SANZ GANDASEGUI, F. “¿Medidas provisionalísimas en el proceso contencioso-administrativo? (Comentario a los Autos del TS de 2 y 19 de noviembre de 1993)”, n.º.138 de *Revista de la Administración Pública*. Madrid, 1995, págs. 197-198. Como podemos observar, dichas críticas han quedado ya descontextualizadas con la inclusión expresa de las medidas cautelarísimas en la LJCA.

⁷⁷² En efecto, este precepto ha seguido siendo objeto de no pocas críticas por la radicalidad que a veces rodea el incidente cautelar y por la actuación de algunos magistrados “ansiosos de notoriedad”. SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *La Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa*.

Dentro de ese panorama crítico, debe enmarcarse el debate que se suscitó entre los mismos miembros de la Alta Magistratura en torno a si, para adoptar esta medida el juez o tribunal debería tomar en consideración tan sólo las circunstancias de especial urgencia (entendida como mayor intensidad que la normalmente es exigible para la adopción de medidas cautelares), o además debía apreciar la concurrencia de los criterios generales previstos en el artículo 130 LJCA, extremo aun no contemplado en la redacción originaria del artículo 135. El resultado de estos debates vino a confirmar que la adopción de las medidas cautelares "inaudita parte", requerían también cumplir con lo dispuesto en dicho precepto.

Una cosa es que esta medida cautelar altere inicialmente el principio de contradicción por las circunstancias de especial urgencia concurrentes, pero ello no implica la modificación los criterios generales que han de concurrir para la adopción de una medida cautelar ordinaria. De hecho, cuando el tribunal apreciara que no concurre la especial urgencia para la adopción de esta medida, bastaría con esta constatación para denegar la medida solicitada al amparo del artículo 135 de la LJCA sin necesidad de entrar a ponderar los intereses en conflicto⁷⁷³.

Comentario, ob. cit., pág. 1320. Asimismo, RUIZ RISUEÑO considera que el hecho de que la decisión sobre la medida cautelar se dicte "sin oír a la parte contraria", significa conceder potestades excepcionales al juzgador sin contradicción de partes, lo cual es censurable, "máxime cuando la misma puede adoptarse teniendo en cuenta única y exclusivamente circunstancias de urgencia y no otras de especial significación y calado". Este autor señala que, para el legislador la urgencia puede justificar la falta de audiencia, pero no el automatismo de la medida. RUIZ RISUEÑO, F., "*El proceso contencioso-administrativo*". Editorial Colex. Madrid, 2014, pág. 497.

En relación con esta opinión, podemos estar de acuerdo, como así lo ha señalado la doctrina jurisprudencial, en que la urgencia no implica automatismo de la medida, pero no podemos coincidir en la censura de la medida por no tener en cuenta otras circunstancias distintas a la urgencia, ya que, como ahora veremos, el legislador ha previsto de forma expresa la necesidad de la concurrencia de los restantes requisitos exigidos en el artículo 130 de la LJCA.

⁷⁷³ AAVV, "Medidas cautelares urgentes (art. 135 de la LJ): criterios que ha de tomar en consideración el Juez o Tribunal para su adopción". Coordinador: Diego Córdoba Castroverde. *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, nº 4. Octubre de 2005, pág. 6.

La anterior conclusión fue objeto de incorporación por el legislador de forma expresa en la modificación del régimen de las medidas cautelarísimas de la LJCA.

En efecto, dichos debates, críticas y dudas suscitadas fundamentalmente por la práctica judicial, fructificaron en la ya citada Ley 37/2011, de 10 octubre, de medidas de agilización procesal, en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa que procedió a una modificación en profundidad del precepto⁷⁷⁴.

La actual redacción incluyó una regulación más detallada que la anterior, que viene a dividir en dos partes la decisión jurisdiccional, de manera similar a como lo venían haciendo en la práctica los órganos jurisdiccionales: en primer lugar, ha de resolverse sobre si concurren los presupuestos -las circunstancias de especial urgencia- que habilitan para resolver sin audiencia de la contraria y, en caso de que así se estime, deberá efectuarse un segundo enjuiciamiento sobre si procede la adopción de la medida cautelar solicitada.

Por tanto, en el caso de que no sólo estime la pertinencia del procedimiento de medidas cautelarísimas, sino que además acuerde la adopción de éstas -con carácter provisional-, se introduce la novedad de que la audiencia de la contraparte pueda tener lugar no sólo mediante comparecencia, sino también mediante la concesión de un plazo de tres días para que alegue por escrito. Dicho de otro modo, se ha tratado de atajar el peligro de la falta de audiencia que motivó no pocas críticas doctrinales, tanto con anterioridad a la LJCA (a raíz del ATS de 2 de noviembre de 1993), como posteriormente en la redacción original del precepto anterior a su reforma.

Pero además de matizar la tramitación *inaudita parte*, la actual regulación consagra ya la sujeción, a pesar de su excepcionalidad, a las reglas generales de la justicia cautelar de la

⁷⁷⁴ Así se justificaba la reforma en el mismo Preámbulo de la Ley, “... *recogiendo las verdaderas posibilidades que en la actualidad se están llevando a cabo por los órganos judiciales: apreciar la especial urgencia y citar a la comparecencia, apreciar la especial urgencia y denegar la medida cautelar inaudita parte o bien no apreciar la urgencia y decidir tramitar conforme a las reglas generales, añadiendo la posibilidad de alegaciones por escrito en vez de comparecencia...*”.

LJCA. Por lo que, sobre la valoración de la urgencia, la apreciación de su concurrencia va pareja a la valoración de las circunstancias que determinan la procedencia de la medida cautelar, pues así se explica la remisión al artículo 130 de la Ley Jurisdiccional.

La reforma del artículo 135 por una ley denominada de medidas de agilización procesal ha de conducirnos a pensar, en cuanto al ámbito de las medidas cautelares, que el legislador ha querido dotar de celeridad a un procedimiento, el cautelar, cuya tramitación por su naturaleza ha de caracterizarse por su prontitud y ligereza.

Compartimos, pues, la crítica positiva sobre una figura que, por encima de todo **contribuya a evitar que el ejercicio del derecho a la tutela judicial pudiera hacer perder la finalidad legítima del recurso de los particulares por la demora en la adopción, ya no de la resolución del pleito principal, sino en la resolución final del mismo proceso cautelar.**

Por tanto, **dicha figura representa un paso más en el avance hacia el equilibrio en la relación jurídico-administrativa al amparo del principio del *periculum in mora* como principio clave de la justicia cautelar en vía jurisdiccional**⁷⁷⁵.

Finalmente, consideramos una figura propicia a la hora de valorar el *fumus boni iuris* como criterio general de la justicia cautelar. Pensemos que, la motivación suficiente de la urgencia que haya obligado a adoptar la medida precautelar sin dar audiencia de los interesados, se vería reforzada por una razonable probabilidad de tener razón, que

⁷⁷⁵ Para GONZÁLEZ-VARAS, este precepto consigue “colmar una laguna del derecho procesal administrativo o al menos mejorar o dar nuevas opciones en el cauce de defensa. La adopción de medidas cautelares procedería solo, pero siempre, que el interesado haga valer una necesidad de tutela judicial efectiva especial que no puede siquiera ser resuelta por las cautelares normales”. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S. “Medidas Cautelares” en la obra *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo III*. Civitas. Editorial Aranzadi. Pamplona. 2012, pág. 1012.

avalaría la decisión del órgano judicial al aplicar una medida de esta naturaleza excepcional⁷⁷⁶.

⁷⁷⁶ Así lo confirma el Auto del TS de 10 de marzo de 2004, Recurso nº 56/2004 (ES:TS:2004:3101A), que condiciona la apreciación de la urgencia por el órgano jurisdiccional a la existencia de una mínima apariencia de buen derecho que avale la viabilidad de la pretensión del fondo ejercitada o que pueda ejercitarse en el proceso principal.

Por su parte, CHICO DE LA CÁMARA considera que el fundamento de estas medidas cautelares se encuentra también en la apariencia de buen derecho engarzada en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. CHICO DE LA CÁMARA, P., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*, ob. cit., pág. 261.

En la misma línea en toda medida cautelar habrá de ser valorado en cada caso por el órgano jurisdiccional-, el derecho que se hace valer en el proceso, pues, en otro caso, la tutela cautelar -ya sea ordinaria o provisionalísima- se convertiría en instrumento de penalización de quien tiene que "soportar" un proceso, iniciado sin un "mínimo" de razonabilidad aparente de la pretensión deducida, (Sentencia del Tribunal Constitucional nº 148/93, de 29 abril).

De esta forma, ya que las medidas cautelares del proceso contencioso-administrativo -ya sean ordinarias o provisionalísimas- pertenecen al género "medidas cautelares", para su adopción han de concurrir, tanto el principio de prueba del derecho que hace valer en el proceso quien insta la adopción de la medida cautelar o "*fumus boni iuris*", como el *periculum in mora e* Instrumentalidad de la medida, que está siempre en función del proceso y de la sentencia que ha de dictarse.

AAVV, "Medidas cautelares urgentes (art. 135 de la LJ): criterios que ha de tomar en consideración el Juez o Tribunal para su adopción". Coordinador: Diego Córdoba Castroverde, ob. cit., pág. 6.

CONCLUSIONES FINALES

Primera.- La autotutela administrativa y su consecuencia respecto a la no suspensión de la ejecución acto, no puede implicar una justificación para la desigualdad de armas en la relación jurídico-administrativa entre las partes, ni convertir unas potestades, hasta cierto punto lógicas y necesarias, en un privilegio en aras de unos más que abstractos intereses generales que pretende proteger.

La justicia cautelar contribuye al equilibrio dentro de la tensión entre privilegios de la Administración y garantías de los particulares. Una vez considerado que existe un interés particular digno de protección, y, que, además, puede ser portador de un interés público de forma implícita, la suspensión de la ejecución del acto administrativo surge para conciliar ambos intereses. Por otro lado, permite ejercer con efectividad la tutela judicial de los particulares en su legítimo de derecho de oposición al acto que constituye la primera quiebra de la ejecutividad del acto administrativo. Una vez que se pone en duda la legalidad del mismo, se entra en un proceso en el que debería prevalecer el principio de igualdad de armas, una vez desaparecida ante el juzgador la presunción de legitimidad de aquél.

Segunda.- El proceso de constitucionalización de las medidas cautelares es el verdadero punto de inflexión de la institución hasta su configuración actual dentro del marco de los derechos fundamentales, y supuso una mayor flexibilización en la concepción de la justicia cautelar al hacerla parte consustancial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Partiendo del amparo constitucional a la autotutela por el principio de eficacia, la medida cautelar ha de ser entendida no como rechazo o eliminación sino como matización o reinterpretación del privilegio. La efectividad del derecho a la tutela judicial del artículo 24 de la CE adquiere toda su dimensión en el ámbito de la justicia cautelar:

por vez primera se dota de la máxima protección de rango constitucional a la necesidad de que el derecho a la defensa no se vea frustrado por una resolución final ejecutada antes de tiempo, dejando vacío de contenido el derecho a recurrir. La consecuencia práctica y visible del contenido del término efectiva de la tutela judicial, es la fuerza atribuida a la solicitud de suspensión de un acto administrativo dentro del proceso de revisión para impedir la ejecución del acto, al menos en tanto que el órgano decisor se pronuncie sobre la petición de justicia cautelar.

Tercera.- La justicia cautelar encuentra su fundamento en el valor superior de justicia con las dos exigencias derivadas de la celeridad y ponderación de intereses, las cuales a su vez constituyen el soporte de los criterios tradicionales de la institución. Las partes de la relación jurídico-administrativa apelan a la celeridad, pero defendiendo sus respectivos círculos de intereses: el interés general en no paralizar la acción administrativa (por razones de eficacia, no frustración del interés público que conlleva el acto, finalidad recaudatoria para el sostenimiento de los servicios públicos, etc.), y el interés del particular en preservar su derecho de defensa efectivo evitando que la demora en la resolución cause perjuicios irreparables. Pero, el equilibrio entre garantías y potestades, necesario en el ámbito de la justicia cautelar, no significa sustituir el criterio general de la no suspensión del acto a la suspensión generalizada en todo caso, sino una aplicación ponderada y casuística de los diversos criterios tradicionales de la justicia cautelar, en su desarrollo jurisprudencial, como *el periculum in mora*, la ponderación de intereses en juego y, sobre todo, por una aplicación avanzada y razonada del *fumus boni iuris*.

Cuarta.- Frente a la prevalencia del interés público propia de la autotutela de la Administración, la ponderación de intereses parte del reconocimiento de un interés de la otra parte de la relación jurídico-administrativa a través del concepto jurídico indeterminado de los perjuicios de imposible o difícil reparación. El interés público por una parte y los perjuicios por otra, son dos conceptos que, debidamente armonizados y no enfrentados, determinarán la procedencia o improcedencia de la suspensión, debiéndose articular de forma efectiva, a través del principio de proporcionalidad. La ponderación de

intereses coadyuva a la flexibilidad de la ejecutividad del acto que supone la suspensión, no sólo por el mero reconocimiento de un interés privado tan digno de protección como el interés público, cuando no coincidentes, sino por la posibilidad deseable de traspasar la carga de la prueba a la Administración sobre los daños desproporcionados al interés público respecto al privado que se derivarían de la no ejecución del acto. Y ello, sin que suponga una quiebra del principio de ejecutividad del acto también consagrado constitucionalmente, sino su matización en función del derecho a la tutela judicial efectiva. No obstante, la ponderación de intereses es un criterio que favorece el subjetivismo en su apreciación que ha de ser matizado, habida cuenta del peso de la atribución que se hace al juzgador para valorar los intereses en juego, lo que obliga a una necesaria combinación con otros criterios de la justicia cautelar.

Quinta.- El *periculum in mora* parte del tronco común del valor superior de la justicia y se vincula con la necesidad de celeridad al incorporarse un factor temporal: evitar la pérdida de la finalidad legítima del recurso por el retraso en la tramitación y resolución del recurso. Al afectar de forma directa al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, se trata de un criterio perfectamente aplicable no sólo a la justicia cautelar en vía judicial sino también administrativa. El criterio debe materializarse en un supuesto concreto: el de la irreparabilidad de los daños y perjuicios que se pueden derivar para una parte de la relación jurídico-administrativa afectada por la ejecución de dicho acto. Pero también en el daño para el interés público que podría derivarse de la inejecución, por lo que se deduce la complementariedad del criterio con el de ponderación de intereses. De la misma forma dicho criterio no es único ni exclusivo ante la apariencia de buen derecho: en ese caso no resulta procedente mantener la ejecución del acto simplemente por no peligrar la finalidad legítima del recurso, cuando existe una probabilidad cualificada de que el particular reclamante pueda tener razón en su pretensión contra el acto impugnado y no suspendido.

Sexta.- El principio del *fumus boni iuris*, con origen en la doctrina comunitaria y que contribuye a la renovación y desarrollo de la institución cautelar, requiere de un mayor

recorrido normativo en necesaria combinación con los ya consagrados en la justicia cautelar, aún cuando en otros casos, con autonomía del resto de criterios.

Respecto a la ponderación de intereses, en aquellos supuestos en que la apariencia de buen derecho pueda convertirse en cuasi evidencia, el interés público tendría como fin evitar la ejecución de un acto que parece adolecer de defectos incompatibles, afectando a su permanencia en el mundo jurídico, y, sobre todo, a su efectividad y ejecutoriedad. Si el fundamento político del privilegio de la autotutela administrativa radica en la tarea de la defensa del interés público prevalente, motivo por el cual se dota de la ejecutividad de sus actos, este criterio supondría reorientar ese interés general hacia la inejecución de un acto que en apariencia no es conforme a derecho.

Los precedentes judiciales son el ejemplo más relevante de aplicación del principio del *fumus boni iuris* de forma autónoma y sin necesitar de cualquiera de los otros dos criterios de la justicia cautelar reconocidos por el legislador, poniendo de manifiesto su objetividad desde el punto de vista del valor superior de justicia, que libera al juzgador del esfuerzo de la apreciación subjetiva de cada uno de los conceptos jurídicos indeterminados y criterios a valorar. Como propuesta de *lege ferenda*, debería tener reconocimiento expreso en la regulación de cualquier procedimiento administrativo o tributario, no sólo en los supuestos ya comúnmente admitidos en la doctrina jurisprudencial, sino también a otros supuestos como los precedentes judiciales. Por ello, creemos que el *fumus boni iuris* debe tener mayor recorrido que el mero reflejo en el supuesto del error material o de hecho, a fin de permitir el desarrollo que encierra este principio como hito hacia una igualdad de armas en el ámbito de la justicia cautelar.

Séptima.- El límite a la apariencia de buen derecho nace precisamente de la propia naturaleza de toda medida cautelar al no poder adelantar la justicia a la verdadera resolución del procedimiento. No obstante, no anticipa el sentido del fallo principal, sino que equilibra a las partes hacia esa resolución final, salvaguardando al particular frente a sus efectos a reserva de la decisión final sobre su conformidad a derecho. El *fumus boni iuris* no implica prejuzgar o hacer un examen sobre el fondo del asunto, sino sólo con

efectos temporales o provisionales y dentro del limitado ámbito de conocimiento propio de toda medida cautelar. El propio fundamento del *fumus boni iuris* también funciona como límite en su aplicación, ya que, al nacer en beneficio del mismo Derecho, también se plantea que la apariencia de buen derecho recaiga en la postura de la Administración y del principio de ejecutividad de sus actos.

Octava.- La aportación de garantías del pago de la deuda tributaria, aunque en un principio supone una flexibilización de la suspensión de la ejecución del acto, al admitir la misma con carácter general frente a su excepcionalidad, se impone incluso en supuestos que legalmente eximen de la misma, como son los perjuicios de imposible o difícil reparación. Dicha postura, además de vaciar de contenido a los supuestos legalmente reconocidos de suspensión sin garantías, significa limitar el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que obligaría al particular a acudir a la caución con los gastos económicos derivados de un legítimo ejercicio del derecho a recurrir, o. al menos a acreditar el haber intentado aportar la garantía, alejando la institución cautelar de la igualdad de armas. La modalidad de suspensión sin garantías, al menos con la introducción de supuestos excepcionales de necesaria y a menudo difícil acreditación (perjuicios de imposible o difícil reparación), supone un avance en la lucha contra las inmunidades del poder, por la protección del derecho del particular mediante una tutela judicial realmente efectiva, contribuyendo a un mayor equilibrio en la relación jurídico-administrativa hacia una igualdad de armas.

Novena.- El primer filtro a la legalidad del acto como es el recurso de reposición restringe las expectativas en materia cautelar a los errores materiales, habida cuenta de la propia naturaleza limitada como tal vía de oposición. La posibilidad en el ámbito económico-administrativo de solicitar la suspensión sin garantías alegando y acreditando los perjuicios de imposible o difícil reparación, es inexistente en vía de recurso de reposición, por lo que cabría plantearse como propuesta de *lege ferenda* la extensión de dicho supuesto a la vía administrativa de recurso. Desde el punto de vista procedimental, la desestimación de la suspensión carece del filtro previo de la admisión a trámite, por lo

que, en equivalencia al régimen cautelar de la vía económico-administrativa, la deuda debiera considerarse suspendida desde que se solicitó la medida hasta su denegación. En este sentido, una solución de *lege ferenda* sería la introducción de la suspensión cautelar, al menos en aquellos ámbitos en los que el recurso de reposición resulta preceptivo.

Décima.- Las peculiaridades de la suspensión en la revisión tributaria en el ámbito local, vienen condicionadas por la diferente estructuración de su sistema de recursos: la inexistencia de la vía económico-administrativa en municipios de régimen común, supone una reducción para los particulares de sus posibilidades de oponerse al acto tributario, al disponer únicamente del recurso de reposición antes de acudir a la vía judicial. Para evitar dicha discriminación, se considera que cuando el recurso de reposición tuviera carácter preceptivo por constituir el único recurso posible en vía administrativa, se puede solicitar la suspensión mediante todas las modalidades que recoge la normativa tributaria para el procedimiento económico-administrativo. De la misma forma que en el recurso de reposición estatal, razones derivadas del ejercicio efectivo y pleno del derecho a la tutela judicial, imponen la solución de *lege ferenda* de no limitar el supuesto de perjuicios de imposible o difícil reparación en el recurso de reposición de municipios de régimen común, los cuales tienen vedada la vía de revisión económico-administrativa frente a los de los municipios de gran población.

Décimoprimera.- Los perjuicios de imposible o difícil reparación, como concepto jurídico indeterminado sujeto a juicio o valoración del juzgador, exige precisamente una concreción en cada supuesto enjuiciado, lo cual es labor fundamentalmente de la doctrina jurisprudencial que va moldeando la interpretación del mismo.

La postura originaria que negaba el carácter de irreparables a los daños por ser evaluables económicamente, constituía un argumento que lesionaba el valor superior de la justicia, limitando al particular el acceso pleno y efectivo a la tutela. Para evitar dicha consecuencia, hay que reconocer que no siempre el daño a los particulares es compensable con dinero, todo ello para una más justa ponderación de intereses para decidir sobre la adopción de las medidas cautelares.

Siendo discutible la postura jurisprudencial de identificar la dificultad de evaluación del daño con la irreparabilidad del mismo, en todo caso cabría vincular la irreparabilidad con una mayor onerosidad, pero no sólo desde el punto de vista puramente material o económico, sino de coste del restablecimiento en su plenitud de la situación jurídica individualizada que tenía el particular antes de iniciarse el proceso de recurso.

Décimosegunda.- A la dificultad en la determinación de lo que es un perjuicio irreparable, se une la cuestión relativa a la carga de la prueba de ese perjuicio y la mayor o menor exigencia de su acreditación. Del desarrollo de ambas cuestiones dependerá una mayor flexibilización, de la suspensión sin garantías hacia un mayor equilibrio en la relación jurídica entre Administración y particular. En el ámbito tributario, no obstante, la doctrina de los tribunales deriva hacia posiciones restrictivas, sobre todo para apreciar la existencia de dichos perjuicios (para los que no basta la mera situación económica difícil del solicitante), a fin de evitar que la posibilidad de suspender sin garantías no derive en un detrimento del crédito público. El solicitante de la suspensión debe aportar indicios en una primera instancia de la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, pero, en todo caso, debiera acreditarse en un primer momento de forma indiciaria y no definitiva. La excesiva exigencia de su acreditación deriva en una onerosidad que puede dejar sin contenido a esta modalidad de suspensión sin garantías, afectando a la efectividad del derecho a la tutela judicial plasmada en el derecho a la justicia cautelar, y, en definitiva, a la finalidad legítima del recurso.

Décimotercera.- En la legislación concursal la regla general es la paralización de ejecuciones individuales, incluyendo los apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. De esta forma, en el Texto Refundido de la LC se mantiene la imposibilidad de ejecutar el patrimonio del concursado, sin que tampoco puedan seguirse apremios administrativos o tributarios tras la declaración del concurso.

El proceso concursal, como proceso colectivo y universal tiene como objetivo la satisfacción de los intereses de los acreedores, mientras que el proceso cautelar dentro de

la revisión tributaria es un medio al servicio del cuestionamiento de las deudas. Por tanto, existe una vinculación entre el fin del proceso concursal y la ponderación de los intereses en juego, como criterio de la justicia cautelar teniendo en cuenta los derechos e intereses legítimos de las partes del proceso concursal. Es por ello que la medida cautelar de suspensión de las deudas del concursado queda vacía de contenido por la imposibilidad de iniciar ni seguirse acciones ejecutivas o apremios contra el patrimonio del deudor tras declararse el concurso. Por último, no procede la suspensión con dispensa de garantías por perjuicios de imposible o difícil reparación de una manera directa o automática por el hecho de que una entidad se halle incurso en concurso de acreedores. En cualquier caso, la normativa concursal ampara que el Juez de lo Mercantil vele porque cualquier ejecución que pudiese derivarse en un proceso de revisión tributaria, no cause perjuicios ni a los acreedores ni al propio concursado.

Décimocuarta.- La naturaleza y finalidad propia de acto sancionador le conecta con principios como la presunción de inocencia, que impiden del todo punto ejecutar una sanción antes de que quede confirmada al menos en vía de revisión administrativa, lo que implica que la justicia cautelar respecto a un acto sancionador convierta la suspensión en inejecución del mismo. No obstante, en un *iter* cambiante y vacilante, abandona la tesis de la inejecución para adoptar la suspensión automática de las sanciones tributarias hasta la firmeza en vía administrativa, o, en su caso, hasta la decisión judicial en la pieza cautelar, con una suerte de prolongación sujeta a condiciones (STSJ de 7-3-2005). El fundamento en el que descansa la necesidad de ejecutar un acto de la Administración se convertiría en la presunción de culpabilidad del individuo cuando estamos ante un acto sancionador, resultando a todas luces contrario al derecho a la tutela judicial efectiva. Al partir de la previa inocencia del particular se pone de manifiesto la intensa vinculación de la inejecución de la sanción con el criterio de la justicia cautelar de la apariencia de buen derecho, sin necesidad de juicios indiciarios normalmente necesarios para apreciar el *fumus boni iuris*. Es la propia ley la que impone como punto de partida la probabilidad

cualificada de que el sujeto de la sanción tiene razón, de ahí su inejecución en tanto se dilucide su procedencia.

El legislador y la doctrina constitucional introducen la necesidad de firmeza como límite esencial en la ejecución de una sanción hasta situarla únicamente en el agotamiento de la vía administrativa, habida cuenta de que, el derecho a la tutela judicial efectiva se ve satisfecho, y, por ende, la misma justicia cautelar, permitiendo que la ejecutividad sea sometida a la decisión de un Tribunal.

Décimoquinta.- El régimen jurídico de la suspensión de las sanciones tributarias no admite la suspensión automática en vía jurisdiccional quedando a la decisión soberana del juzgador, con la guía que suponen el *periculum in mora* y la ponderación de intereses, pero que, al mismo tiempo podrían soslayarse previa prestación de garantías.

No obstante, si en la vía administrativa las sanciones tributarias quedaban automáticamente suspendidas, esa misma regla habría de aplicarse también al proceso contencioso-administrativo, lo que parecería más acorde con uno de los sustentos constitucionales de la justicia cautelar en el ámbito sancionador como es la presunción de inocencia. Parece que, aceptado el principio de presunción de inocencia en materia sancionadora por mandato constitucional, por coherencia habría que mantener dicha suspensión de ejecución, no sólo en vía administrativa sino también en vía contencioso-administrativa hasta que recayera resolución judicial firme. A lo anterior se une el hecho de que, acudir a la vía jurisdiccional en busca de tutela judicial efectiva puede desincentivar al particular al ver desaparecer el automatismo de la suspensión del que gozó en vía administrativa, unido al hecho de la posibilidad de exigencia de garantías en amparo de la protección de los intereses públicos a juicio del juzgador.

Por tanto, abogamos como propuesta de *lege ferenda* por la extensión del supuesto inicial de inejecutividad de la sanción administrativa al ámbito tributario.

Decimosexta.-La postura contraria a la aplicación a la Administraciones Públicas de los requisitos exigidos en vía económico-administrativa para la suspensión sin garantías de

los actos tributarios, respaldada por el TS se fundamenta en que la suspensión sin garantía judicial acabaría imponiéndose inevitablemente en vía judicial, así como por la permanente solvencia de las Administraciones Públicas, lo que evitaría la situación de sufrir perjuicios de imposible o difícil reparación.

Aún cuando una Administración Pública puede que no llegue a ser insolvente con las consecuencias que puedan afectar a un particular, sí es cierto que las disponibilidades presupuestarias pueden dilatar o demorar en exceso el pago de una deuda a un particular a la que fuera condenada, causando a éste perjuicios de imposible y difícil reparación. Por tanto, la apelación a la solvencia de las Administraciones Públicas plantea ciertas dudas como criterio preliminar para eximir a las mismas del cumplimiento de los requisitos legal y reglamentariamente fijados por la normativa tributaria para suspender sin necesidad de garantías la ejecución de una deuda. El debate que subyace en el fondo de la cuestión es la pretendida sustracción al régimen específicamente aplicable por razón de la materia de un sujeto de Derecho Público sin que dicha exención esté prevista en esa normativa por razones subjetivas, con una posible vulneración de la igualdad de armas, entre la Administración y los particulares. De la misma forma que al particular se le exige acreditar los perjuicios de imposible o difícil reparación, de una forma además algo exigente, surgen dudas para eximir a una Administración Pública de la necesidad de acreditar dichos perjuicios o de la existencia de errores materiales, sea cual fuera la naturaleza pública o privada de los sujetos intervinientes.

Décimoséptima.- El procedimiento cautelar en vía económico-administrativa es diseñado para potenciar las garantías del particular introduciendo fases en su tramitación como filtros hacia una adecuada y fundamentada resolución final sobre la concesión o no de la suspensión de la ejecución del acto. No obstante, la sucesión de trámites puede llegar a generar confusión y afectar a la celeridad debida en todo proceso cautelar.

Décimoctava.- La suspensión cautelar, además de significar un reforzamiento del derecho del particular a una tutela judicial efectiva al imposibilitar la ejecución del acto antes de pronunciarse el órgano judicial sobre la solicitud de suspensión, constituye una

salvaguarda del propio criterio de celeridad. De esta forma, una vez adoptada desaparece el perjuicio del particular derivado del retraso de la Administración en tramitar y resolver, tanto el mismo proceso cautelar como en última instancia el procedimiento principal. El criterio tradicional del *periculum in mora*, prioritario en vía contencioso-administrativa, se encuentra detrás del fin perseguido por dicha medida.

Cabe destacar la conveniencia de extender la suspensión cautelar cuando la deuda estuviera en periodo recaudatorio ejecutivo al presentar la solicitud a efectos de conceder la admisión a trámite de la solicitud. En este sentido, procede primar por encima de cualquier otra consideración el hecho de la imposibilidad de dictar y notificar la Providencia de Apremio con anterioridad a la resolución por la Administración sobre la solicitud de suspensión. A pesar de hacer de la misma condición a quien ha dejado transcurrir el período voluntario de pago, se evitaría la inseguridad que se provoca en la situación recaudatoria de la deuda las sucesivas fases del procedimiento.

Décimnovena.- La regulación sobre la admisión a trámite, a pesar de su fin garantista, plantea la problemática de la acreditación de los supuestos de suspensión sin garantías en esta fase procedimental.

Una extrema exigencia en la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación en esta fase, no sólo desnaturaliza su razón de ser, sino que no coadyuva a una respuesta rápida y objetiva que se exige a los órganos económico-administrativos, en una materia como la suspensión siempre necesitada de una respuesta ágil e inmediata. Siguiendo la acertada doctrina del TS, no cabe equiparar la falta absoluta de presentación de documentación o de elementos probatorios en los que el particular funde su pretensión de suspensión, con la presentación de documentación la cual, sólo en fase posterior de resolución, el órgano económico-administrativo deberá estimar insuficiente o no como para adoptar la medida cautelar. No cabe confundir en este trámite de admisión de la solicitud, la presunta insuficiencia de la documentación aportada con una falta de acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación. La primera debería superar la

fase de admisión a trámite de la solicitud de suspensión sin garantía, mientras que la segunda provocaría la desestimación de la petición primeramente ya admitida.

La postura restrictiva de los órganos económico-administrativos en la fase de admisión, diríamos que sistemáticamente contraria a la suspensión en virtud de esa exigencia cualificada de la acreditación de los perjuicios, puede contribuir no sólo a dejar contenido dicha figura, sino que podría suponer una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Vigésima.- Los objetivos perseguidos por la fase intermedia en el procedimiento de suspensión sin garantías en vía económico-administrativa, pueden ser claramente cumplidos con la adopción de la medida cautelar de suspensión de la deuda si ésta estaba en voluntaria al presentarse la solicitud. Sobre la fase de admisión a trámite de la solicitud de suspensión sin garantías, podría bastar con las actuaciones previas de adopción de medida de suspensión cautelar, en caso de que la deuda estuviera en voluntaria al presentarse la solicitud, con posibilidad de extenderla en tanto se resolviera si la deuda estuviera en ejecutiva.

Vigésimoprimera.- Resulta deseable en el ámbito tributario como propuesta de *lege ferenda* la traslación del efecto positivo del silencio en las solicitudes de suspensión sin garantías, a pesar de haber sido rechazado por tribunales, que se han encargado de evidenciar la improcedencia de acudir a los efectos reconocidos en la normativa administrativa general. La falta de contestación *sine die* de la Administración a la solicitud de suspensión, fuera de los casos de suspensión cautelar por estar la deuda en voluntaria (donde al menos se suspende la ejecución hasta la admisión a trámite), no sólo va en contra del deseable principio de igualdad de armas, sino que vulnera el derecho a una efectiva tutela judicial, no justificable sólo por encontrarnos en el ámbito tributario. La anulación de una providencia de apremio por falta de resolución en plazo del recurso contra el acto liquidatorio del que deriva, sin que siquiera hubiera existido solicitud de medida cautelar, obliga con mayor razón a una conducta diligente de la Administración en contestar sobre la medida cautelar cuando sí existe dicha solicitud.

Vigésimosegunda.- La asunción por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998, del derecho a las medidas cautelares como regla y no excepción, derivado directamente del derecho a la tutela judicial efectiva, constituye un decidido avance en la materia, acompañado por la ampliación de medidas cautelares, y por una regulación más desarrollada de los presupuestos de adopción. El régimen cautelar en la vía judicial hace residir la facultad exclusiva de adoptar las medidas cautelares en el criterio de juzgador en base a una sola guía (*periculum in mora*) matizada mediante una ponderación circunstanciada de los intereses en juego, tanto al juzgar la gravedad de la perturbación de los intereses generales o de tercero para denegar la suspensión, como para valorar la irreparabilidad de los perjuicios a efectos de concederla.

El silencio expreso del *fumus boni iuris* por el legislador no implica que no deba tomarse en consideración, entre otras razones, por el componente de interés público que conlleva la inaplicación de normas con probabilidad cualificada de su disconformidad a Derecho. Como propuesta de *lege ferenda*, la mención expresa del *fumus boni iuris* en la norma, sin que las cautelas de la doctrina jurisprudencial a dicho principio (aplicación prudente del mismo) impidan su pleno reconocimiento, es más acorde con la doctrina comunitaria como fuente del ordenamiento jurídico nacional.

Vigésimotercera.- El rechazo al automatismo de la suspensión en vía judicial respecto a la decretada en vía administrativa, no obsta, sin embargo, para que en virtud de la necesaria ponderación de intereses, el juez pueda tener en cuenta las razones que tuvo la Administración para adoptar o no la medida cautelar, lo que excluye de paso una indeseable estanqueidad entre ambas vías de revisión.

El valor y eficacia que el legislador atribuye a la mera solicitud judicial de suspensión entronca directamente en la doctrina constitucional sobre la justicia cautelar como exigencia del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, el cual se satisface facilitando que la ejecutividad del acto pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal. El hecho de que la ejecución no pueda iniciarse si hay pendiente de resolver una solicitud de suspensión, significaría el abandono como regla general de la exigencia previa de

garantía en vía judicial, y de la acreditación de haber intentado su prestación. La función instrumental de la vía administrativa de preparar, que no condicionar, la adopción de la suspensión en vía jurisdiccional, motivaría la propuesta de *lege ferenda* de trasladar los criterios de la suspensión en vía judicial a la vía administrativa, en el sentido de que el *periculum in mora* podría igualmente erigirse en criterio dominante y predicable en la fase previa de revisión. Todo ello se acerca más a un auténtico equilibrio en la relación jurídico-administrativa que amplíe el horizonte de la figura de la suspensión sin garantías como regla general.

En este sentido, la figura de las medidas cautelarísimas, en paralelismo con la suspensión cautelar prevista en la vía económico-administrativa, suponen un avance hacia una mayor igualdad de armas en tanto que se refuerza la efectividad requerida a toda medida cautelar, y, por ende, la defensa de la tutela judicial efectiva.

La valoración final del régimen vigente de suspensión sin garantías nos lleva a la posibilidad y necesidad de una mayor flexibilización e igualdad de armas a fin de alcanzar un deseable equilibrio en la relación jurídico-administrativa tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

AAVV: “Medidas cautelares urgentes (art. 135 de la LJ): Criterios que ha de tomar en consideración el Juez o Tribunal para su adopción”. Coordinador: Diego Córdoba Castroverde. *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, nº.4. Octubre de 2005.

AAVV: “Son ejecutivas las sanciones tributarias”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1998.

AAVV: *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, Director J. Garberí Llobregat. Tomo 2. Editorial Bosch. Barcelona, 2006.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Suspensión *versus* aplazamiento de los actos tributarios”. *Revista de Derecho Fiscal*, nº.2, 1994.

ALONSO DE ESCAMILLA, M.: “La suspensión de los actos tributarios y el derecho a la tutela cautelar. Especial consideración de los actos tributarios de contenido negativo”. *Quincena Fiscal*, nº.14, 1997.

ALONSO GARCÍA, R.: *Derecho Comunitario (Sistema Constitucional y administrativo de la Comunidad Europea)*. Ceura, Madrid, 1994.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Vía de apremio: eficacia y garantías”. *Gaceta Fiscal*, nº.119. Mayo 1993.

ARIAS VELASCO, J.: “El instituto jurídico de la suspensión del acto administrativo”, en la obra colectiva, *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Marcial Pons, Madrid, 1994.

ARNAL SURIA, S.: “La gestión de los tributos locales”. *Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº.7, 1989.

ARNALDO ALCUBILLA, E., FERNÁNDEZ VALVERDE, R., GONZÁLEZ RIVAS, J.J.: “*Jurisdicción contencioso-administrativa. Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*”, (3ª Ed.). Editorial El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, Septiembre 2007.

AYUNTAMIENTO DE POZUELO DE ALARCÓN: *Memoria del tribunal económico-administrativo municipal de Pozuelo de Alarcón*. 2013.

BACIGALUPO SAGESSE, M.: *La nueva tutela cautelar en el contencioso-administrativo*. Marcial Pons. Madrid, 1999.

BACIGALUPO SAGGESE, M. y FUENTETAJA PASTOR, J.A.: “*Fumus boni iuris, periculum in mora* y equilibrio de intereses como presupuestos de la tutela cautelar comunitaria”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.94, Madrid, 1997.

BACIGALUPO, M.: “El sistema de tutela cautelar en el contencioso-administrativo alemán tras la reforma de 1991”. *Revista de Administración Pública*, nº.128. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1992.

BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *Gestión Tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*. Editorial Montecorvo, Madrid, 1999.

BIASCO MARINO, E.: “*La suspensión jurisdiccional de la ejecución del acto administrativo y otras medidas cautelares*”. (Clase dictada en el Cursillo de posgrado en Derecho Administrativo), Facultad de Derecho. Universidad de la República de Uruguay, 1995.

BOCANEGRA SIERRA, R.: *La teoría del acto administrativo*. IUSTEL, 2005, págs. 141-142. *Lecciones sobre el acto administrativo*. Edit. Thomson/Civitas, Navarra, 2006.

BOQUERA OLIVER, J.M.: “Ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos de la Administración Local”. *Revista de Estudios de la Vida Local*, nº.139, 1965.

BUENO MORA, S.: “Algunas ideas innovadoras, fruto de la experiencia, para potenciar el valor de los órganos económico-administrativos municipales”. Ponencia del *XIII Encuentro de Órganos económico-administrativos municipales*. Castellón de la Plana, Octubre 2018.

CALAMANDREI, P.: *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M^a.: *La ejecución de Sentencias en el Proceso Contencioso-Administrativo Tributario*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 2011.

CALVO MIRANDA, J.L.: “Reflexiones sobre la jurisprudencia en materia de medidas provisionalísimas. Ejecutividad del acto administrativo y extranjería”. *Revista de Administración Pública*, nº.148. Enero-Abril 1999.

CALVO ORTEGA, R.: “*Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario Parte General*”. 10^a Edición. Editorial Civitas. 2000.

CALVO ROJAS, E.: “Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en la materia y algún exceso”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.83, 1994.

CALVO VÉRGEZ, J.: “A vueltas con la aplicación del principio de “*non reformatio in peius*” en la instrucción de un expediente derivado de la interposición de recurso de reposición”. *Quincena Fiscal*, nº.19, 2008.

- “La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico-administrativa y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial”, *Impuestos*, nº.2, Sección Doctrina, Febrero, 2015.

CANO MATA, A.: “La Ley de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona y sus garantías contencioso-administrativas. Deseable ampliación de algunas de sus innovaciones a la vía judicial ordinaria”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.98, 1982.

- “Limitaciones al principio de ejecutividad administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Editorial Civitas, nº.37, Abril-Junio 1983.

CASTILLO SOLSONA, M.M.: “La suspensión de la ejecución de los actos de aplicación de los tributos locales”. *Tributos Locales*, nº.101. Grupo Renta Editorial, Madrid, 2011.

CAZORLA PRIETO, L.M. y ARNALDO ALCUBILLA, E.: *Temas de Derecho Constitucional y Derecho Administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1988.

CAZORLA PRIETO, L.M.: “Valores superiores y principios constitucionales del ordenamiento jurídico-tributario”, *Manual Universitario de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, (14ª Edición). Madrid, Editorial Aranzadi, 2014.

- Prólogo al libro de CHICO DE LA CÁMARA, P.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*. Editorial Aranzadi. Pamplona, 2001.

- *Temas de Derecho Administrativo*. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1979.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “El recurso de reposición en materia tributaria local”. *Impuestos*. Tomo II. Editorial La Ley. Madrid, 1999.

- “La Ley de modernización del Gobierno Local: órganos de gestión tributaria, y de resolución de reclamaciones económico-administrativas”. *Tributos Locales*, nº.41, junio 2004.

- “La suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos de liquidación tributaria: algunas cuestiones”. *Impuestos*, nº.21, 1994.

- “Suspensión sin prestación de garantías: actos de contenido económico, de otros actos administrativos y por errores materiales, aritméticos y de hecho”. *Reclamaciones y Recursos tributarios*. Capítulo VI. Editorial Aranzadi, 1997.

- *La suspensión en vía económico-administrativa de la ejecución de los actos administrativos tributarios*. Aranzadi. Pamplona, 1999.

CHICO DE LA CÁMARA, P. en la Obra colectiva, “*La revisión de actos en materia tributaria*” (1ª Ed.). Editorial Aranzadi. Navarra, 2016.

- “Hacia una interpretación más garantista en la interpretación de la normativa tributaria en materia de suspensión”, *Tributos Locales*, nº.65, 2006.

- “La revisión de actos tributarios en la esfera local”. *Tributos Locales*. Monografía nº.1. Renta Grupo Editorial. Madrid, noviembre 2012.

- *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios sin garantía o con garantía distinta de aval*. Editorial Aranzadi. Pamplona, 2001.

CHINCHILLA MARÍN, C.: “El derecho a la tutela cautelar como garantía de la efectividad de las resoluciones judiciales”, *Revista de Administración Pública*, nº.131, 1993.

- “Medidas cautelares”, en la obra colectiva “*Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*”. Civitas. Madrid, 1999.

- *Enciclopedia jurídica básica*. Vol. III, Editorial Civitas, Madrid, 1995.

- *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Ed. Civitas Monografías-Servicio Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM. Madrid 1991.

CHOLBI CACHÁ, F.A.: “Peculiaridades de la recaudación en el régimen sancionador en el ámbito local ante la interposición de recursos”. Lefebvre-El Derecho, *Boletín de Derecho Local*, nº.11, (EDO 2010/7509). Marzo de 2010.

CLAVERO ARÉVALO, M.: “El problema de previo pago en la reciente jurisprudencia”, *Revista de la Administración Pública*, nº.41, 1963.

CONDE MARTÍN DE HIJAS, V.: “La dimensión constitucional de la jurisdicción contencioso-administrativa”, en la obra colectiva, *Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*”. Abella. El Consultor. Madrid, 1998.

CORDERO GARCÍA, J.A.: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 2013.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, V.: “Las medidas cautelares”, en la obra colectiva *Derecho Procesal*, Tomo I, Vol. II. Tirant lo Blanch, Valencia, 1990.

- *Derecho procesal*, Tomo I, volumen II de la obra colectiva de V. Gimeno Sendra, V. Moreno Galena, J. Almagro Nosete y el autor citado, Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 1989.

DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E.: *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Editorial Aranzadi. Elcano, 2000.

- “La suspensión del acto impugnado”, en la obra colectiva *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentario al nuevo Reglamento del Procedimiento*. Aranzadi. Pamplona, 1997.

DE LA SIERRA MORÓN, S.: *Tutela cautelar contencioso-administrativa y derecho europeo*. Aranzadi, Cizur Menor. Navarra, 2004.

Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018. Recuperado de https://abogadosdeandalucia.com/_files/200000147-a4861a574a/DECLARACION_DE_GRANADA.pdf

DELGADO PACHECO, A.: “De nuevo sobre la suspensión de las sanciones...y de los actos de naturaleza tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº.145, 2012.

- “*La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas*”. Documento de trabajo nº.6/07. Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

DÍEZ PICAZO, L.: *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*. Editorial Ariel. Barcelona, 1975.

DROMI CASAS, J.R.: *El acto administrativo*. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1995.

FABRA VALLS, M.J.: “La suspensión de los requerimientos de información”. *Jurisprudencia Tributaria*, nº.4, 2000.

- *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*. Edit. Tecnos. Madrid, 2011.

FALCÓN Y TELLA, R.: “El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, nº.13, 1995.

- “La inejecutividad de las sanciones en tanto no sean firmes y otras consecuencias de los principios penales”. *Informe 29/1996, de la Asociación Española de Asesores Fiscales*.

- “La Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (II): el nuevo régimen de medidas cautelares”. *Quincena Fiscal*, nº.4, 1999.

- “La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida”, *Quincena Fiscal*, nº.21, 1998.

- “Un ataque en la línea de flotación al carácter inmediatamente ejecutivo de las liquidaciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, nº.22, 2019.

- “Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)”, *Quincena Fiscal*, nº.2, 1996.

FENOR DE LA MAZA, A.: *Nuevas perspectivas en el proceso contencioso-administrativo. Las medidas cautelares*. Editorial Montecorvo. Madrid, 1997.

FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M.: “La influencia de la Constitución en la Jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos”. *Revista de Administración Pública*, nº.120, Septiembre-Diciembre 1989.

FONT I LLOVET, T.: “Nuevas consideraciones en torno a la suspensión judicial de los actos administrativos”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.34, 1982.

FORO ABIERTO. OPINIONES DE LOS EXPERTOS. Coordinado por Diego Córdoba Castroverde, publicado en la *Revista de Jurisprudencia El Derecho* nº. 2, Abril 2008.

FRAILE FERNÁNDEZ, R.: *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de acreedores*. Editorial Thomson Reuters, Aranzadi. Navarra, 2014.

GALÁN RUIZ, J.: Obra colectiva *La revisión de actos en materia tributaria*. Editorial Aranzadi. Navarra. 1ª Edición, 2016.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: “*Curso de derecho administrativo, Volumen I*”. Civitas. Revista de Occidente, Madrid, 1974.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “El fin del caso Factortame. La responsabilidad patrimonial final del Reino Unido”. *Revista de Administración Pública*, nº.145. Enero-abril 1998.

- “La constitucionalización definitiva de las medidas cautelares en el contencioso-administrativas y ampliación de su campo de aplicación, (medidas positivas), y “jurisdicción plenaria” de los Tribunales contencioso-administrativos, no limitada al efecto revisor de actos previos, Dos Sentencias constitucionales. *Revista española de derecho administrativo*, nº.79, julio-septiembre de 1993.

- “La nueva doctrina del Tribunal Supremo sobre medidas cautelares. La recepción del principio del *fumus boni iuris* (Auto de 20 de diciembre de 1990) y su trascendencia general”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.69, 1991.

- “Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.59, 1988.
 - “Novedades sobre los procesos en el conflicto de pesca anglo-español”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.64, 1989.
 - “Reflexión sobre la constitucionalización de las medidas cautelares en el contencioso-administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.76, Octubre-diciembre 1992.
 - “Sobre la ejecutoriedad inmediata de las medidas cautelares recurridas en casación. Una reflexión rectificativa”. *Revista de Administración Pública*, nº.153, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2000.
 - “Sobre la posibilidad de que las jurisdicciones nacionales adopten medidas cautelares positivas (y no sólo suspensiones) contra los actos de sus Administraciones respectivas dictados en ejecución de Reglamentos comunitarios cuya validez se cuestiona la Sentencia Atlanta del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1995”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.88, octubre –diciembre 1995.
 - *Hacia una nueva justicia administrativa*. Editorial Civitas. Madrid, 1989.
 - *La lucha contra las inmunidades del poder*. Cuadernos Civitas, Thomson Reuters, Pamplona, 1983.
- GARCÍA MACHO, R.: “Acotaciones a la influencia de la ley de la justicia administrativa alemana en la jurisdicción contencioso-administrativa española”, en la obra colectiva *Ley de la justicia administrativa alemana*. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 2009.
- GARCÍA ROSS, J.J.: “*La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria*”, Tesis Doctoral, Director: Falcón y Tella, R. Universidad de Deusto, 2015.
- GARCÍA TREVIJANO FOS, J.A.: *Los actos administrativos*. Civitas. Madrid, 1986.
- GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J.M.: *Régimen y procedimiento de las Administraciones Públicas. Un estudio de la Ley 30/92*. Civitas. Madrid, 1993.
- GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho Administrativo*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1982.
- GARZÓN HERRERO, M.V.: “La prueba en materia tributaria”, *Ponencias del VI Congreso Tributario CGPJ/AEDAF*. Alicante, 2010.

GIMENO SENDRA, V.: “Presupuestos de medidas cautelares”. *Comentarios a la nueva ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 1999.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “La suspensión de los actos de liquidación en materia tributaria local”, *Impuestos*. Vol. I, 1996.

GÓMEZ FERRER, R.: “Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.33, 1982.

GÓMEZ TABOADA, J.: *¿El principio del fin, ¿o no?* Blog “Espacio Tributario” Recuperado de <http://blog.gestores.net/falibilidad-de-la-administración/>

-*¿Réquiem por los privilegios jurídicos de la Administración tributaria?* Recuperado de <https://hayderecho.com/2016/09/12/requiem-por-los-privilegios-juridicos-de-la-administracion-tributaria/>

-*¿Son los argumentos de la A.E.A.T. inmunes a la suspensión cautelar?* Recuperado de <https://hayderecho.com/2016/01/27/son-los-argumentos-de-la-a-e-a-t-inmunes-a-la-suspension-cautelar>.

- “De la cuestionable praxis de los TEAS al inadmitir peticiones de suspensión”. *Asociación Española de Asesores fiscales. Sección de derechos y garantías y práctica tributaria*. Julio 2017.

- “La STS de 21/12/2017: un nuevo escenario en la suspensión”. *Asociación Española de Asesores fiscales. Sección de derechos y garantías y práctica tributaria*. Enero 2018.

- “La suspensión de las liquidaciones tributarias. El Tribunal Supremo mueve ficha”. *El Notario del Siglo XXI*, nº.78, Marzo-abril 2018.

- “Obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”, *La Ley*, nº.8.38, 2014. Recuperado de <http://www.maiolegal.com/wp-content/uploads/2014/12/Diario-La-Ley-conexas-14-15.pdf>

- “Suspensión cautelarísima: toquemos madera”. *El Notario del siglo XXI*, n ° 84, Marzo-Abril 2019. 583

- *El envés de las obligaciones conexas: ¿victoria del orden o derrota de la justicia?*, Doc. nº.19/2015. Instituto de Estudios Fiscales, 2015.

- *El trascendental fondo del ATS 3449/2020*. Recuperado de <https://fiscalblog.es>.

GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: “Apariencia de bien derecho y suspensión en vía contenciosa de actos de carácter tributario”, en obra colectiva, *La protección jurídica del*

ciudadano, *La protección jurídica del ciudadano: (procedimiento administrativo y garantía jurisdiccional): Estudios en homenaje al profesor Jesús González*. Civitas, Madrid, 1993.

- “Derecho a la tutela judicial y posición jurídica peculiar de los poderes públicos”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.33, 1982.

GONZÁLEZ CARRERAS, F.: “La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa”. *Quincena Fiscal*, nº.6, 1993.

GONZÁLEZ PÉREZ, J.: “Ante la nueva regulación del procedimiento administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.77, 1993.

- “La suspensión de ejecución del acto objeto de recurso contencioso-administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, Editorial Civitas, nº.5, 1975.

- “Medidas cautelares”, en la obra colectiva “*Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*”, Civitas. Madrid, 1999.

- “Sobre la ejecutoriedad de los actos administrativos”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº.316, 1954.

- *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, I, 3ª Edición, Civitas. Madrid, 1998.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Rectificación de errores de hecho, materiales y aritméticos en materia tributaria”, *HPE*, nº.16, 1972.

GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S.: “Medidas Cautelares” en la obra *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo III*. Civitas. Editorial Aranzadi. Pamplona, 2012.

GRAU CRUZ, M.A.: “La adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua en materia de recaudación (Comentario a propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 25 de enero de 1995)”. *Crónica Tributaria*, nº.80, 1996.

GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997.

- *Suspensión de actos administrativos tributarios*. Comares, Granada, 1999.

HAURIUO, M.: *Precisde Droit Administratif et Droit Public*. Sirey, París, 1921.

HERNÁNDEZ-MENDIBLE, V.R.: “*La tutela judicial cautelar en el contencioso administrativo*”. Tesis doctoral. Vadell Hermanos Editores. Caracas, 1998.

- HUERTA GARICANO, I.: “Foro Abierto. Opiniones de los expertos”. *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, nº.2, de 2008.
- HUESCA BOADILLA, R.: “La Suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa a la vista de la nueva normativa”, *CT*, nº.41, 1982.
- HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: “La impugnación y suspensión de los requerimientos de información tributaria sobre terceros”. *Impuestos*, nº.1, Sección Doctrina, Quincena del 1 al 14 Ene. 2003.
- LA FUENTE BENACHES, M.: *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración Pública*. Tecnos, Madrid, 1991.
- LEZCANO ARTAL, A.: “Suspensión sin garantías en determinados supuestos de derivación de responsabilidad tributaria”. *Tribuna Fiscal*, Editorial CISS, nº.247, 2011.
- LITAGO LLEDÓ, R.M.: “Perspectiva constitucional de la implantación de las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local”. *Quincena Fiscal*, nº.8, abril 2011.
- LOMBARDI: “Problemi costituzionali in materia tributaria”, *Temì tributaria*, nº.1, 1961.
- LÓPEZ FRAGOSO ÁLVAREZ, T.: “Las medidas cautelares en la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”, en la obra colectiva *La nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estudio y aplicación práctica de la Ley 29/1998*. Colex. Madrid, 1999.
- LÓPEZ RAMÓN, F.: “Límites constitucionales de la autotutela administrativa”. *Revista de Administración Pública*, nº.115, 1988.
- LUQUE MATEO, M.A.: “Cuestiones relativas a la suspensión de la ejecutividad de los actos tributarios locales”, *Impuestos*, nº.5, Madrid, 2004.
- MARTÍN FERNÁNDEZ J. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *Manual de Derecho Financiero y Tributario local*. Marcial Pons, Madrid, 2009.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: “La Suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía Contencioso-Administrativa [A propósito del Auto de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995]”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº.64, 1995.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- MARTIN OVIEDO, J.M.: “La decadencia de la regla “solve et repete” y la doctrina del Consejo de Estado”, *Revista de Administración Pública*, nº.58, 1969.

MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1997.

MARTÍN QUERALT, J.: “Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación”: *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Ediciones Francis y Taylor. Madrid, 1998.

- “Fumata Blanca”, *TF*, nº.58/59, 1995.

- “La suspensión en vía económico-administrativa”. *Tribuna Fiscal*, nº.14, 1991.

MARTÍN RETORTILLO, C.: *La suspensión de los actos administrativos por los Tribunales de lo Contencioso*. Ediciones Montecorvo, Madrid, 1963.

MARTÍNEZ GINER, L.A.: *Concurso de Acreedores y Derecho Tributario*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional”. *Impuestos*, nº.10, 2014. Sección Doctrina, Octubre 2014, Año 30, Editorial LA LEY.

MATEU ROS-CEREZO, R.: “El derecho constitucional a la tutela judicial efectiva y el requisito de la legitimación”, en la obra colectiva *El Poder Judicial*, Vol. III. Dirección General de lo Contencioso del Estado, Madrid, 1982.

MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: “Significado actual del principio “solve et repete””, *Revista de Administración Pública*, nº.43, 1964.

MENÉNDEZ PÉREZ, S.: “La tutela cautelar de los derechos comunitarios en nuestro proceso contencioso-administrativo”, *Implicaciones que en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo produce la integración en la Unión Europea*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1996.

MESTRE DELGADO, J.F., “Medidas cautelares”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1998*. Civitas. Madrid, 1999.

MINISTERIO DE HACIENDA: *Informe para la reforma de la ley general tributaria de 2001*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, Julio 2001. Recuperado de <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/A3%20-%20Tributaci%3%83%2%b3n/A31%20-%20Borradores%20fiscal/IEF%20-%20Informe%20para%20la%20reforma%20de%20la%20LGT%20-%20Julio%202001.pdf>

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: *La sentencia del TS en interés de ley de 19/11/2012: el día después*, Ponencia del IX Congreso Tributario AEDAF/CGPJ. Granada mayo/2013. Recuperado de http://www.aedaf.es/v6/mostrar_video.asp?id_doc=201352983788902

MORIES JIMÉNEZ, M.T.: “Notas sobre la suspensión de la ejecución de actos tributarios”, *Revista Española de Derecho Fiscal*, nº.80, 1993.

MOROTE SARRIÓN, J.V.: “La suspensión de la ejecución de los actos administrativos tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.94, Abril-Junio 1997.

MUÑOZ MACHADO, S.: “Actos administrativos y sanciones administrativas”. *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General*. Tomo XII, BOE. Madrid, 2017.

NAVARRO SANCHÍS, F.J.: "El discreto encanto de la sentencia desestimatoria (y II)", *El Economista*, 30 de mayo de 2011.

- “Novedades del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, Ponencia dentro del XIV Encuentro Nacional de Órganos Económico-administrativos. Madrid, diciembre 2019.

NIETO GARCÍA, A.: *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1994.

NIEVES BORREGO, J. *El proceso económico-administrativo de suspensión en Derecho español*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1975.

OLMOS BAÑÓN, P.S.: “Revisión de actos tributarios en el ámbito local”. *Revista de Estudios Locales*, Febrero 2006.

ORTELLS RAMOS, V.: “Tutela cautelar en la nueva LECiv”, en la obra colectiva *El proceso civil y su reforma*. Colex. Madrid, 1998.

OSORIO ACOSTA, E.: *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*. Marcial Pons, Madrid, 1995.

PAGÈS I GALTÉS, J.: “La revisión de actos tributarios en el ámbito municipal aspectos novedosos derivados de la reforma de 2015”. *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, nº.17, 2016.

PARADA VÁZQUEZ J.R.: “Privilegio de decisión ejecutoria y proceso contencioso”, *Revista de Administración Pública*, nº.55, Enero-abril 1968.

- *Derecho Administrativo I. Parte General*. 19ª Ed. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2012.

- “Justicia administrativa e irresponsabilidad de los poderes públicos”, *Revista de Administración Pública*, nº.153, Madrid, Septiembre-Diciembre 2000.

- PAREJO ALFONSO, L.: “La tutela judicial cautelar en el orden contencioso-administrativo”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.49, Enero-Marzo 1986.
- PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*. Editorial McGraw-Hill Interamericana de España, 1995.
- PÉREZ ROYO, F.: “*Manual de Derecho Financiero y Tributario*”. Editorial Civitas (Edición 24º), Navarra, 2014.
- PONT CLEMENTE, J.F.: TORREGROSA CARNÉ, M.D. y PONT CLEMENTE, M.: “La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa”, *Revista Técnica Tributaria*, nº.10, 2006.
- PONT I CLEMENTE, J.F.: en la obra colectiva “*La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*”, Marcial Pons. Madrid, 1994.
- PONT MESTRES M. y PONT CLEMENTE J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*. Civitas. Madrid, 1995.
- PONT MESTRES, M.: *La Suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Marcial Pons. Madrid, 1994.
- QUERALT, J.M.: LOZANO SERRANO, C.: TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: CASADO OLLERO, G.: “Suspensión del acto impugnado” Capítulo IV, *Curso de Dº Financiero y Tributario*”, Edición 25º. Tecnos. Madrid, 2015.
- RAMBAUD, P.: en la obra colectiva, *La Justicia administrativa en el derecho comparado*. Coordinador Barnes Vázquez, J. Editorial Civitas. Madrid, 1993.
- RAMÓN CHAVES, J.: “*Cuando la Administración ejecuta sin haber resuelto la suspensión solicitada*”, Recuperado de <https://delajusticia.com/author/jrchaves>
- “*No hay vía de hecho si la Administración ejecuta sus actos suspendidos*”. Recuperado de <https://delajusticia.com/author/jrchaves>.
- <https://delajusticia.com/2011/02/23/ultimas-noticias-del-silencio-positivo-suspenso-del-acto-impugnado-administrativamente/>.
- RAMÓN FERNÁNDEZ, T.: “Algunas reflexiones sobre las formas indirectas de incumplimiento de las sentencias de los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-administrativa”, *Revista de Administración Pública*, nº.73, 1974.
- REMACHA SANTANDER, MIGUEL, “La suspensión en la vía económico-administrativa y su incidencia en los actos de carácter recaudatorio adoptados por la Administración tributaria”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 446 (mayo

2020).

ROCAFORT PÉRE, G.M.: “La suspensión sin garantía de los actos tributarios. Un derecho sin pleno contenido material en España: causas, efectos y soluciones”. *Actualidad Administrativa*, nº.19, Tomo 2, Sección A Fondo, Quincena del 1 al 15 Nov., 2006.

RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R.: “Fundamentos de casación”, *Actualidad Administrativa*, nº.8, 2011.

- “La tierra de nadie entre la vía administrativa y la contencioso-administrativa”. *Actualidad Administrativa*, nº.8, 2011.

- “Nueva jurisprudencia sobre la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en el proceso contencioso-administrativo, *Análisis de la STS de 7 de marzo de 2005*”, *Actualidad Administrativa*, nº.13, 2005.

RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “La suspensión jurisdiccional de liquidaciones tributarias, una cuestión pacífica que no debiera tornarse en conflictiva”. *Tributos Locales*, nº58, 2006.

RUIZ RISUEÑO, F.: “*El proceso contencioso-administrativo*”. Editorial Colex. Madrid, 2014.

RUIZ TOLEDANO, J.I.: *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. Editorial La Ley. Madrid, 2006.

SÁINZ MORENO, F.: “Suspensión del acto administrativo y caución suficiente. Auto del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 1977”, *Revista Española de Derecho Administrativo*. Editorial Civitas, nº.15, 1977.

SALA, J. Y TORNOS MAS J.: “Comentarios a la Ley de Protección de los Derechos Fundamentales de la Persona”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº.93, 1982.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, *Revista Contabilidad y Tributación CEF*, nº.381, diciembre 2014.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A. *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos*. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid, 1972.

- “*La Ley Reguladora de la Jurisdicción-Contencioso Administrativa. Comentario*” 1ª Ed.: Iustel, Madrid, 2010.

- “La tutela judicial efectiva y no suspensión en vía de recurso”. *Revista de Administración Pública*. Volumen II. Centro de Estudios Constitucionales. Enero-Diciembre 1983.

SANZ GANDASEGUI, F.: “¿Medidas provisionalísimas en el proceso contencioso-administrativo? (Comentario a los Autos del Tribunal Supremo de 2 y 19 de noviembre de 1993)”, *Revista de la Administración Pública*, nº.138, Madrid, 1995.

SANZ RUBIALES, I.: “La rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho en la jurisprudencia”. *Revista española de derecho administrativo*, nº.90, 1996.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Notas de Derecho Financiero*. Tomo I, vol. 3º, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Madrid, 1975.

SERRA DOMÍNGUEZ, M.Á., y RAMOS MÉNDEZ, F.: *Las medidas cautelares en el proceso civil*. Editorial Industrias Gráficas M. Pareja. Barcelona, 1974.

SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LOZANO SERRANO, C.: “Error en la aplicación del tipo”. *Jurisprudencia Tributaria*, Editorial Aranzadi, 1992.

SUAY RINCÓN, J.: “Una Resolución novedosa en materia de medidas cautelares: el Auto del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1984”. *Revista Española de Derecho Administrativo*. nº.50, Abril-Junio de 1986.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes”, *Información Fiscal*, nº1, 1994.

TERRERO CHACÓN, J.L.: “Medidas Cautelares” en Obra Colectiva “*Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*”, Alcubilla Arnaldo, E, y Fernández Valverde, R. (Dirección). El Consultor de los Ayuntamientos (LA LEY), Wolters Kluwer, Madrid, 2006.

TESO GAMELLA, P.: “Medidas cautelares y derecho sancionador”, *Actualidad Administrativa*, Sección Doctrina, 2000. Ref. II, Tomo 1 Editorial LA LEY.

TORNOS MAS, J.: “La suspensión judicial de la eficacia de los actos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. *Revista Jurídica de Cataluña*, nº.4, 1986.

TORRES FERNÁNDEZ, J.J.: “Las medidas cautelares en la nueva Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”. *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, nº.2, 1999.

TRIBUTOS LOCALES. Renta Grupo Editorial. Madrid.

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. y BENGOETXEA CABALLERO, J.: “Breves apuntes sobre las sentencias básicas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Teoría y Realidad Constitucional*, UNED, nº.33, 2014.

VARGAS MORENO, R. y MOLINA, R.: “La no suspensión de la ejecución de las liquidaciones tributarias por imposible prestación de la garantía en vía económico-administrativa”, *Gaceta Fiscal*, nº.61, 1988.

VARONA ALABERN, J.E.: “Presente y futuro del IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad”. *Tributos Locales*. Monografía nº.4, Renta Grupo Editorial. Madrid, 2018.

VEGA BORREGO, F.A.: “*La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*”. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2006.

ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas. Madrid. 1992.